

# ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences Financières  
et Comptabilité

Spécialité : FINANCE ET COMPTABILITE

THEME :

## La vérification de comptabilité comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Elaboré par :

Tebbane Mohamed Lamine

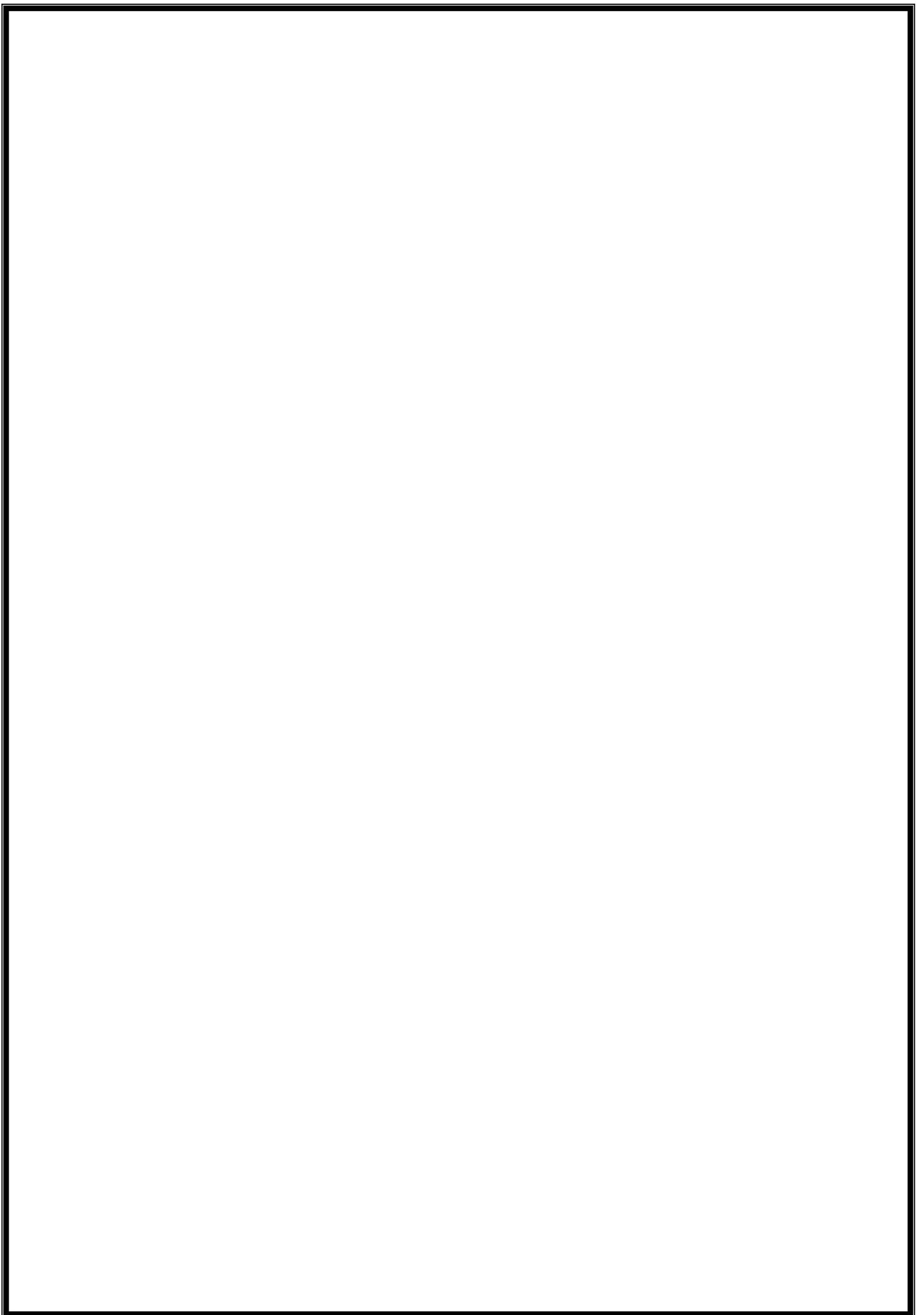
Encadreur :

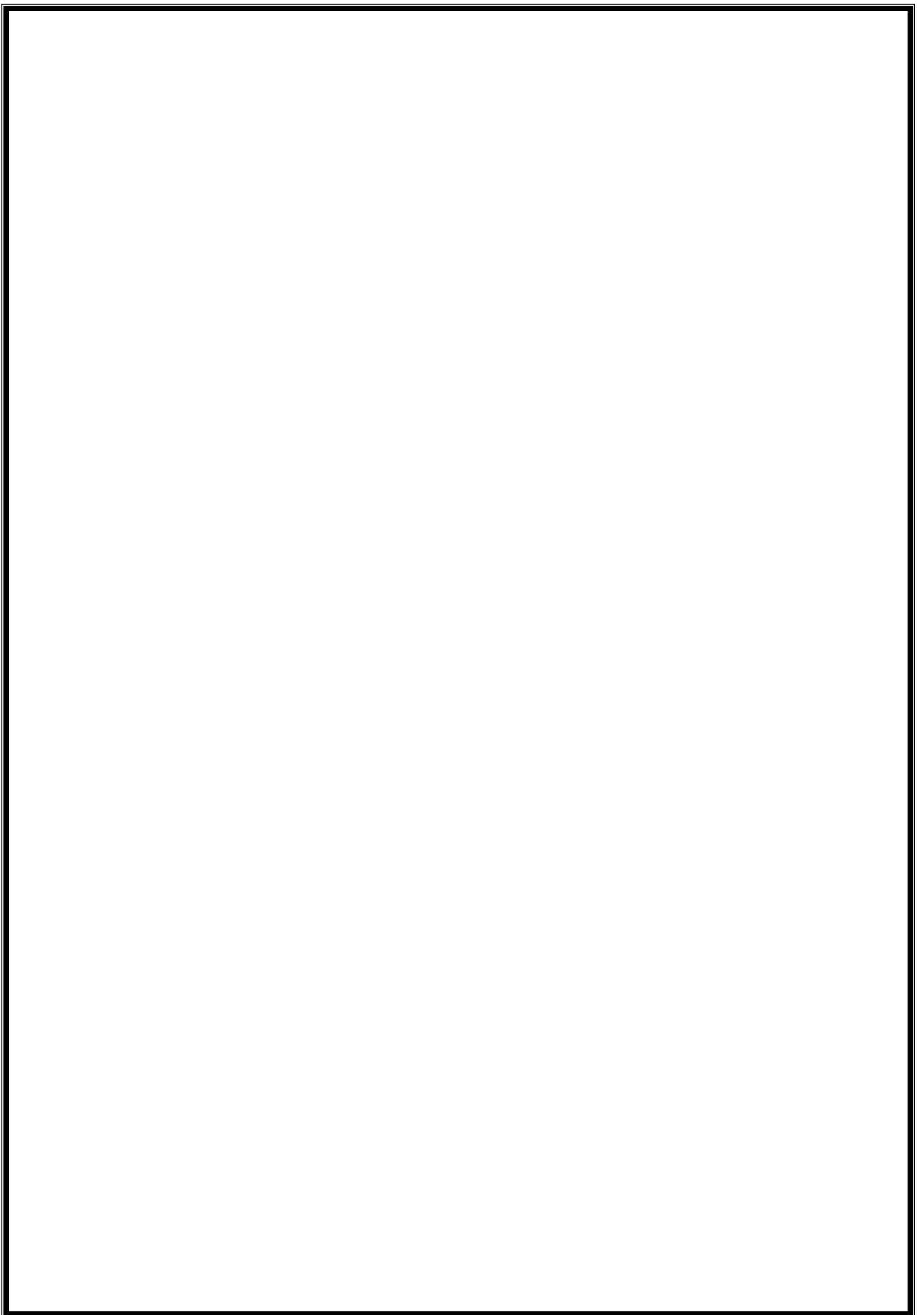
Belkacemi Ali

Lieu du stage : Direction des impôts de la wilaya de Bejaia

Période du stage : du 10/03/2016 au 10/04/2016

2015/2016





# Remerciements

Je remercie dieu tout puissant qui m'a donné la foi et le courage pour finir ce modeste travail.

Aussi, je tiens à exprimer ma profonde gratitude et mes sincères remerciements à :

Monsieur "BELKACEMI ALI" pour avoir accepté mon encadrement et pour ses nombreuses remarques et conseils précieux.

Monsieur "TOUAHERI CHERIF" Chef des bureaux de vérification fiscale

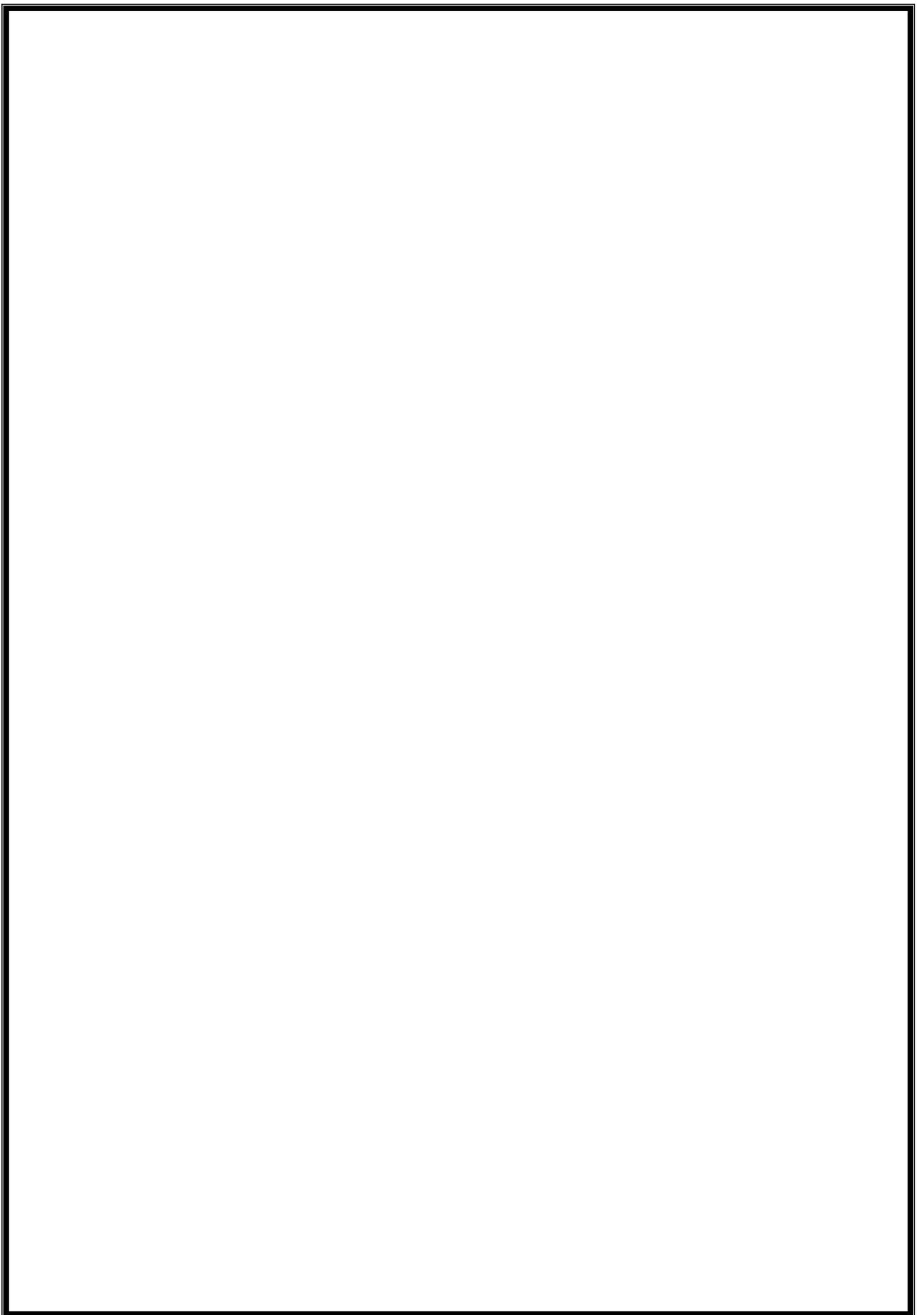
Ainsi que Monsieur "MOUZAOUI NOUREDINE" Inspecteur divisionnaire

A tous les notables membres du jury qui ont accepté la discussion et l'évaluation de ce travail

Mes sincères remerciements s'adressent également à mes professeurs, et à l'administration de l'ESC Kolea.

Aussi, je remercie toute personne qui m'a aidé de près ou de loin à la réalisation de ce modeste travail.

**Mohamed lamine**



# Dédicace

- A mes très chers parents, Que dieu vous protèges et vous donne longue vie et une bonne santé en témoignage de ma tendre affection et ma gratitude pour les sacrifices que vous m'avez consentis

« Je vous dois ma réussite »

- A ma chère sœur, En témoignage de l'affection qui nous lie et de ma profonde gratitude, à qui je dois l'amour et à qui je souhaite un avenir prospéré.
- A toute ma famille : Grands et petits
- A tous mes voisins
- A tous mes collègues et mes amis de l'ESC, EHEC, ENSSEA.

**Mohamed lamine**

## Résumé

La fraude est un phénomène très répandu, elle existe dans tous les domaines d'activités sous-plusieurs forme. Elle est une violation à la loi fiscale en vue de fuir l'impôt

Ayant essentiellement un caractère déclaratif, le système fiscal algérien se base sur les déclarations des contribuables présumés sincères, mais ce n'est pas toujours le cas. En effet, pour divers raisons le contribuable a tendance de frauder l'impôt, ce qui influence le trésor public qui ce dernier veille à la collecte régulières des produits. Pour faire face à ce fléau, l'administration fiscale met en œuvre des dispositions et moyens de contrôle fiscal pour essayer de limiter ce phénomène.

Le contrôle fiscal apparait comme un moyen de repérer et de réparer les incohérences et insuffisances du contribuable, ainsi que les erreurs que commette l'administration fiscale, lors de l'établissement de l'impôt mais également de détecter une éventuelle fraude

Parmi ces types de contrôles, la vérification de comptabilité est considérée comme efficace, car elle permet non seulement une vérification approfondie des documents comptables et aussi un examen de toute la comptabilité tenue par l'entreprise

Mots clés : fraude, l'impôt, administration fiscale, vérification de comptabilité, contribuable

## Abstract

Fraud is a widespread phenomenon; it exists in all areas of activities under several forms. It is a violation to the tax law in order to escape tax .

Having essentially a declarative character, the Algerian tax system is based on statements allegedly sincere taxpayers, but this is not always the case. Indeed, for various reasons the taxpayer tends to defraud the tax, which influences the treasury that it ensures the regular collection of products. To address this problem, the tax administration implements fiscal control measures and means to try to limit this phenomenon.

Tax control appears as a way to locate and repair the inconsistencies and inadequacies of the taxpayer, and errors that commit tax administration, when establishing the tax but also to detect possible fraud.

In these types of controls, the verification of accounting is considered effective because it not only provides a comprehensive audit of accounting records and also a review of all the records kept by the company.

Key words: fraud, tax, tax administration, the verification of accounting, the taxpayer.

Remerciement	
Dédicaces	
Résumé	
Table de matière .....	I
Liste d'abréviation .....	V
Liste des tableaux .....	VI
Liste de figure .....	VII
Introduction générale .....	A-D
<b>Chapitre I : l'administration fiscale et le phénomène de fraude</b> .....	<b>1</b>
Section01 : le phénomène de fraude.....	1
1. Les notions de fraude, définitions, éléments, classification.....	1
1.1.Définitions .....	1
1.2.Les éléments constitutifs .....	2
1.2.1. L'élément matériel.....	2
1.2.2. L'élément intentionnel .....	3
1.2.3. L'élément légal .....	3
1.3.Classification de la fraude .....	4
1.3.1. Classification juridique .....	4
1.3.2. Classification matériels .....	4
1.3.3. Classification géographique.....	5
1.3.4. Classification selon le statut de fraudeur .....	5
2. Manifestation, causes et conséquences de la fraude .....	6
2.1.Manifestation de la fraude .....	6
2.1.1. La dissimulation matérielle .....	7
2.1.2. Dissimulation comptable .....	7
2.1.2.1.La pratique du double bilan .....	8
2.1.2.2.La minoration des recettes .....	8
2.1.2.3.La majoration des charges .....	9
2.2.Les causes de la fraude .....	10
2.2.1. Les causes historiques .....	10
2.2.2. Les causes liées au système fiscal .....	11
2.2.3. La pression fiscale .....	12.
2.2.4. La complication du système fiscal .....	12
2.2.5. Les causes économiques .....	12.
2.2.6. Les causes liées à l'environnement psychosocial .....	13
2.3.Les conséquences de la fraude .....	13
2.3.1. Les conséquences économiques .....	14
2.3.2. Les conséquences sociales .....	14

2.3.3. Les conséquences financières .....	14
Section 02 : l'administration fiscale .....	15
1. Les structures chargées de la vérification .....	15
1.1.La direction des recherches et vérification .....	15
1.2.La direction des grandes entreprises et les centres des impôts Décadi ...	16
1.3.La sous-direction du contrôle fiscal .....	18
2. Les prérogatives de l'administration fiscale .....	18
2.1.Les pouvoirs de l'administration fiscale .....	18
2.1.1. Le droit de contrôle .....	18
2.1.2. Le droit d'enquête .....	19
2.1.3. Le droit de visite.....	20
2.1.4. Le droit de reprise .....	20
2.1.5. Le droit de communication .....	20
2.2.Les obligations du contribuable.....	21
2.2.1. Les obligations comptables .....	21
2.2.2. Les obligations fiscales .....	22
2.3.Les droits du contribuable .....	23
2.3.1. Information préalable et délai de préparation .....	23
2.3.2. L'assistance d'un conseil .....	25
2.3.3. Non-recouvrement d'un contrôle .....	25
2.3.4. La limitation de la durée de vérification sur place .....	25
2.3.5. Les droits liés à l'exercice du pouvoir de vérification .....	26
<b>Chapitre II : L'engagement de la vérification fiscale .....</b>	<b>29</b>
Section 01 : mise en œuvre de la vérification de comptabilité .....	30
1. Travaux préliminaires.....	30
1.1.Préparation de la vérification.....	30
1.1.1. Retrait et examen des dossiers fiscaux .....	30
1.1.1.1 Examen du dossier des impôts directs.....	31
1.1.1.2 Examen du dossier des TCA.....	32
1.1.2. Etude de la documentation technique afférente à l'activité professionnelle .....	32
1.2.Elaboration des documents de synthèses.....	32
1.2.1. Etat comparatif des bilans .....	33
1.2.2. Relevé de la comptabilité .....	33
1.2.3. Le relevé des chiffres d'affaires .....	34
1.2.4. Le relevé détaillé des frais généraux .....	34
1.2.5. Les recherches préalables.....	34
2. L'exécution de la vérification de comptabilité .....	35
2.1.L'examen de la comptabilité en la forme .....	35
2.2.L'examen en le fond .....	36
3. Le rejet de comptabilité .....	37
4. Etudes des états financiers .....	37

4.1.Etudes des comptes du bilan .....	37
4.1.1. L'actif .....	38
4.1.2. Le passif .....	41
4.2.Etudes des comptes de résultat .....	42
4.2.1. Les produits .....	42
4.2.2. Les charges .....	44
<b>Section 02 : Travaux de fin de vérification .....</b>	<b>46</b>
1. Reconstitution des bases d'impositions .....	46
1.1.Reconstitution à partir des achats .....	47
1.2.Reconstitution à partir des constantes de fabrication .....	47
1.3.Reconstitution à partir des charges d'exploitation .....	47
2. Procédures de redressement des bases d'impositions .....	47
2.1.Procédure contradictoire .....	47
2.2.La procédure unilatérale .....	48
2.2.1. La taxation d'office .....	48
2.2.2. La rectification des bases d'impositions .....	49
2.2.3. La reconstitution des chiffres d'affaires à partir de la facturation .....	50
2.2.4. La reconstitution des chiffres d'affaire à partir d'une étude de prix .....	51
2.2.5. La reconstitution du bénéfice .....	51
3. Les voies de recours et les pénalités .....	51
3.1.Les voies de recours .....	51
3.2.Les sanctions fiscales .....	53
<b>Chapitre III : la vérification d'un dossier du contribuable .....</b>	<b>56</b>
<b>Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil (D.I.W.B).....</b>	<b>56</b>
1. Historique et missions de la direction générale des impôts.....	56
2. L'organisation et structures de la D.I.W.B.....	57
2.1. L'inspection.....	58
2.2.La recette .....	58
2.3.Les sous-directions .....	58
2.3.1. Sous-direction du recouvrement .....	59
2.3.2. Sous-direction du contentieux .....	59
2.3.3. Sous-direction des moyens .....	59
2.3.4. Sous-direction du contrôle fiscale.....	60

2.3.4.1. Bureaux de la recherche de l'information	
fiscale .....	60
2.3.4.2. Bureaux des fichiers et des recoupements.....	60
2.3.4.3. Bureaux des vérifications fiscales.....	61
2.3.5. Sous-direction des vérifications fiscales.....	61
Section 02 : Etude du dossier du contribuable.....	63
1. La préparation de la vérification.....	63
1.1. L'avis de vérification.....	63
1.2. Position fiscale.....	63
1.2.1. Impôts directs .....	63.
1.2.2. Impôts indirects .....	63
2. Examen de la comptabilité.....	64
2.1. En la forme.....	64.
2.2. En le fond .....	64.
2.2.1. Les anomalies .....	64
2.2.2. Les chiffres d'affaires 2010.....	67
2.2.3. Taxe sur l'activité professionnelle 2010.....	67
2.2.4. Taxe sur la valeur ajoutée 2010.....	68
2.2.5. Reconstitution des bénéfices 2010.....	68
2.2.6. Calcul des droits d'IBS 2010.....	69
2.2.7. Calcul d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers 2010.....	69
2.3. Reconstitution des chiffres d'affaire 2011.....	70
2.3.1. Les chiffres d'affaires 2011.....	71
2.3.2. Taxe sur l'activité professionnelle 2011.....	71
2.3.3. Taxe sur la valeur ajoutée 2011.....	72
2.3.4. Reconstitution des bénéfices 2011.....	72
2.3.5. Calcul des droits d'IBS 2011.....	73
2.3.6. Calcul d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers 2011.....	73
2.4. Reconstitution des chiffres d'affaire 2012.....	74
2.4.1. Les chiffres d'affaires 2012.....	75
2.4.2. Taxe sur l'activité professionnelle 2012.....	76
2.4.3. Taxe sur la valeur ajoutée 2012.....	76
2.4.4. Reconstitution des bénéfices 2012.....	77
2.4.5. Calcul des droits d'IBS 2012.....	77

2.4.6. Calcul d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers 2012.....	78
2.5. Reconstitution des chiffres d'affaire 2013.....	78
2.5.1. Les chiffres d'affaires 2013.....	80
2.5.2. Taxe sur l'activité professionnelle 2013.....	80
2.5.3. Taxe sur la valeur ajoutée 2013.....	81
2.5.4. Reconstitution des bénéfices 2013.....	81
2.5.5. Calcul des droits d'IBS 2013.....	82
2.5.6. Calcul d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers 2013.....	82
3. Réponse du contribuable .....	82
4. La notification définitive .....	83
5. L'émission du rôle.....	83
6. La rédaction du rapport .....	85
.	
Conclusion générale.....	89
Bibliographie	
Annexe	

## Liste d'abréviation

- Art : Article
- B.R : Bureaux des rôles
- B.S : Bureaux des statistiques
- BA : Bureau de l'apurement
- BCJCR : Bureau du contentieux judiciaire et des commissions de recours
- BCR : Bureau des contrôles du recouvrement
- BET : Bureaux de l'enregistrement et du timbre
- BMI : Bureau des moyens et de l'informatique
- BNOD : Bureau des notifications et de l'ordonnancement des dégrèvements
- BOD : Bureau des opérations budgétaires
- BR : Bureau des réclamations
- BRAR : Bureaux de la réglementation, l'animation et des relations
- BSI : Bureau du suivi des imprimés
- CA : chiffre d'affaire
- CDI : Centre de l'impôt
- CDR : comptes de résultat
- CDR : comptes de résultat
- CPF : Code des procédures fiscales
- D.I.W.B : la direction des impôts de la wilaya de Bejaia
- DGCP : direction générale de la comptabilité publique
- DGE : Direction des grandes entreprises
- DGFP : direction générale des finances publique
- DIW : Direction d'impôt de wilaya
- DIW : direction des impôts wilaya
- DLF : la direction de la législation fiscale
- DRV : direction de la recherche et de vérification
- Ed : Edition
- GL : Général
- I.F.U : interlocuteur fiscal unique
- IBS : Impôts sur le bénéfice des sociétés
- IRCM : Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers
- IRG : Impôts sur le revenu global
- JO : Journal officiel
- PAMP : prix d'achat moyen pondéré
- PVMP : prix de vente moyen pondéré
- S.D.C.F : sous-direction du contrôle fiscal
- S.D.C.X : Sous-direction du contentieux
- S.D.M : Sous-direction des moyens
- S.D.O.F : Sous-direction des opérations fiscales
- S.D.R : Sous-direction du recouvrement
- SARL : société à responsabilité limitée
- SCF : System comptable et financier
- SDM : sous-direction des moyens
- TAP : Taxe sur l'activité professionnelle

- TCA : tableau des chiffres d'affaire
- TVA : Taxe sur la valeur ajoutée
- VASFE : Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble
- VF : vérification fiscale

# Liste des tableaux

- **Tableau n° 01** : tableau d'inventaire
- **Tableau n°02** : reconstitution de chiffre d'affaire 2010
- **Tableau n°03** : chiffre d'affaire 2010
- **Tableau n° 04** : tableau de la TAP 2010
- **Tableau n° 05** : tableau de la TVA 2010
- **Tableau n° 06** : bénéfice reconstitué 2010
- **Tableau n° 07** : calcul IBS 2010
- **Tableau n°08** : calcul IRCM 2010
- **Tableau n°09** : reconstitution du chiffre d'affaire 2011
- **Tableau n° 10** : chiffre d'affaire 2011
- **Tableau n°11** : TAP 2011
- **Tableau n° 12** : TVA 2011
- **Tableau n° 13** : reconstitution des bénéfices 2011
- **Tableau n° 14** : calcul IBS 2011
- **Tableau n° 15** : calcul IRCM 2011
- **Tableau n°16** : reconstitution du chiffre d'affaire 2012
- **Tableau n° 17** : chiffre d'affaire 2012
- **Tableau n°18** : TAP 2012
- **Tableau n° 19** : TVA 2012
- **Tableau n° 19** : reconstitution des bénéfices 2012
- **Tableau n° 20** : calcul IBS 2012
- **Tableau n° 21** : calcul IRCM 2012
- **Tableau n°22** : reconstitution du chiffre d'affaire 2013
- **Tableau n° 23** : chiffre d'affaire 2013
- **Tableau n°24** : TAP 2013
- **Tableau n° 25** : TVA 2013
- **Tableau n° 26** : reconstitution des bénéfices 2013
- **Tableau n° 27** : calcul IBS 2013
- **Tableau n° 28** : calcul IRCM 2013
- **Tableau n°29** : calcul de TVA notification définitive
- **Tableau n° 30** : tableau récapitulatif des droits

## Liste de figure

**Figure n°01** : l'organigramme d'organisme d'accueil.



# L'INTRODUCTION GENERALE

A l'instar de tous les systèmes fiscaux contemporains, le système algérien est un système essentiellement déclaratif, lequel suppose la collaboration loyale du contribuable et du fisc. Malheureusement, cette collaboration volontaire fait souvent défaut.

Pour faire face à la fraude, l'administration fiscale est dotée de moyens juridiques, matériels et humains tant pour dissuader les contribuables à ne pas éluder l'impôt que pour détecter et réprimer ce phénomène

Toutefois, ce phénomène n'est pas le fruit du hasard. Des causes objectives et subjectives sont à son origine à savoir, des causes psychologiques, économiques et sociales et d'autres inhérentes aux défaillances et faiblesses qui peuvent avoir lieu tant au niveau de l'administration fiscale et de son système qu'au niveau de son environnement.

D'ailleurs, dans tous les pays, ce n'est plus l'existence de la fraude fiscale qui anime des débats, mais c'est son volume qui constitue l'aspect le plus revendiqué de la fiscalité, celui pour lequel les efforts de quantifications ont donné les résultats les plus divers.

Cependant, et même si l'estimation de l'ampleur de la fraude fiscale est difficile à concrétiser, il est possible dans un cadre d'évaluation et d'estimation approximative d'en mesurer l'ampleur, et ce pour faire le point sur l'efficacité des instruments de lutte contre ce phénomène et permettre à l'administration fiscale d'assurer et de faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt.

Parmi ces moyens, l'administration fiscale dispose d'un large pouvoir de contrôle visant à la fois, la recherche de redevables défaillant et la répression de la fraude

C'est dans ce contexte que se caractérise notre recherche que nous avons voulu livrer dans notre étude. Celle-ci représente d'une part : l'examen de la fraude fiscale comme étant un phénomène résistant, et d'autre part, la vérification de comptabilité comme étant un moyen permettant la détection et la lutte contre la fraude

En vue de réaliser cet objectif, nous essaierons dans notre étude de répondre à la problématique suivante :

La vérification de comptabilité est l'une des techniques que l'administration fiscale utilise lors de ses contrôles, quels sont les procédures à suivre pour exécuter cette dernière ? Et quelle est sa portée, est-elle efficace pour lutter contre la fraude ?

Avant de faire une analyse détaillée de notre problématique et d'essayer de répondre à la question principale, il faudrait d'abord savoir :

- Que-ce qu'une vérification de comptabilité ?
- Quels sont les procédures de cette vérification ?
- Qu'est-ce que le phénomène de fraude ?
- Quels sont les différentes causes de la fraude ?
- Quelles sont les formes de la fraude ?
- Quel sont les moyens de détection que la vérification de comptabilité emploie pour signaler l'existence de fraude ?

Avant de répondre à ces préoccupations nous avons considéré les hypothèses suivantes qui ont servi de point de départ pour notre recherche :

- Les contribuables pour diverses raisons (manque de civisme, faiblesse du système fiscal ...etc.) ont tendances à fuir l'impôt.
- la vérification de comptabilité est suffisante pour limiter le phénomène de fraude.
- la vérification de comptabilité et particulièrement l'examen des différents postes du bilan et compte de résultat.

L'intérêt de ce travail représente un double intérêt, théorique et pratique

- Sur le plan théorique, ce travail permettra de montrer le rôle essentiel que joue la fiscalité dans le développement socio-économique et de donner plus d'information sur la vérification de comptabilité faites par l'administration fiscale afin de maitriser la diminution du phénomène de fraude fiscale.
- Sur le plan pratique, ce travail permettra de comprendre la mise en œuvre de la procédure du contrôle fiscal en Algérie et plus précisément la procédure de vérification de comptabilité

Afin de réaliser ce travail : nous avons adopté la méthode synthétique s'appuyant sur les techniques documentaires : consultation des ouvrages, des textes réglementaires, des mémoires et des sites internet. A cet effet nous avons réalisé une étude de cas afin de mener notre étude de manière précise et approfondie.

Nous avons divisé notre travail en trois chapitres : le premier, l'administration fiscale et le phénomène de fraude. Le deuxième consistera à décrire la procédure de vérification de comptabilité. Le troisième chapitre, nous aborderons le cas pratique à travers la présentation de l'organisme d'accueil d'une part et la vérification proprement dite d'une entreprise activant dans le secteur de la production.

Enfin, nous clôturerons ce mémoire par une conclusion générale.



# CHAPITRE I

## Chapitre I : l'administration fiscale et le phénomène de fraude

Pour G-tixer et G-gust « aussi longtemps qu'on remonte dans l'histoire, l'impôt, il a toujours été mal accueilli par le contribuable car il est ressenti par ce dernier comme une entrave à sa liberté et une atteinte à ses aspirations fondamentales de puissance et de prestige <sup>1</sup>

Face à cela , le contribuable qui est devenu redevable ou assujetti se trouve obligé d'entrer en relation avec l'administration fiscale qui oblige à accomplir certaines formalités « paperassières » et finalement à verser dans des délais de rigueur une fraction de son revenu , ce prélèvement est d'autant désagréable qu'il est parfois très lourd à supporter « la fraude devient quasiment une nécessité »<sup>2</sup>

Dans ce sens, la fuite devant l'impôt, qui porte préjudice aux intérêts du trésor, a d'autres conséquences plus graves notamment en portant atteinte à l'ordre socio-économique du pays

Pour se pencher sur l'étude de la fraude fiscale, il nous apparait nécessaire de jeter quelques regards sur les notions générales de la fraude fiscale en rappelant quelques définitions, les éléments qui la désignent ainsi que sa classification suivant plusieurs critères et sa manifestation , ainsi que les principales causes conduisant le contribuable à frauder pour enfin voire les conséquences qu'elle induit (section 01) et pour cela l'administration fiscale est chargée d'amincir ce phénomène pour s'y mettre y a des structures qui s'en chargent de vérifier et pour cela, elle détient des prérogatives idem pour le contribuable qui lui aussi possède une charte (droit et obligation) (section 02)

### Section 01 : le phénomène de fraude

#### 1. Les notions de fraude, définitions, élément, manifestation, classification

##### 1.1. Définitions :

Pour Marc DASSESSE et Pascal MINNE, la fraude fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voire d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit<sup>3</sup>

<sup>1</sup> GILBERT-TIXIREET, GUY GUST, *le droit fiscal*, 1981, P 247

<sup>2</sup> P.NGAOSIVATHN, *90 %De fraude fiscale pourquoi ?*, P22

<sup>3</sup> MARC DASSESSE , PASCAL MINNE, *Droit fiscal principes généraux et impôts sur les revenus* ,4<sup>e</sup> édition, Bruyant, Bruxelles,1996,P69

Habib AYADI a défini la fraude fiscale comme étant « une violation directe consciente ou non de la loi fiscale. Elle s'analyse en un ensemble de combinaison juridique, comptables ou de procédés matériels destinés à éluder l'impôt »<sup>4</sup>.

Selon J.J.BIENVENU et T.LAMBERT : « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de soustraire frauduleusement a l'établissement ou au paiement totale ou partiel de l'impôt ; soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ; soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt ; soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse »<sup>5</sup>

Selon M. DUVERGER : « la fraude fiscale n'est qu'une forme de l'évasion fiscale. En réalité, la notion d'évasion fiscale est plus large que celle de la fraude : la fraude n'étant qu'un cas particulier de l'évasion. En effet, on peut échapper à l'impôt en violant des lois, c'est la fraude, mais on peut y échapper aussi en s'appuyant sur les lois : il y a évasion légale »<sup>6</sup>

## 1.2. Les éléments constitutifs de la fraude

On distingue dans les actes frauduleux un élément matériel, un élément intentionnel et en fin un élément légal :

### 1.2.1. L'élément matériel

Pour qu'il y ait de la fraude, il faut qu'il existe une dissimulation du montant réel de l'impôt, du fait de contournement de disposition légales ou de fournir des éléments erronés ou inexacts a l'administration fiscale

Pour qualifier toute manœuvre frauduleuse, il faut l'existence en premier lieu de cet élément matériel qui se déclare le plus souvent par un comportement actif (écriture fictive, minoration de bénéfices, majoration des charges...etc.)

Le plus souvent, la fraude fiscale se matérialise par des déclarations mensongères ou par absence de déclarations .Mais on ne considère qu'il ait fraude que si cette abstention s'accompagne par une preuve que son auteur avait l'intention d'échapper à ses obligations et paiement de l'impôt.

### 1.2.2. L'élément intentionnel :

<sup>4</sup> HABIB AYADI, *Droit fiscale*, CERP Tunis Carthage, 1989, P38

<sup>5</sup> JEAN-JACQUES BIENVENU et THEIRY LAMBERT, *Droit fiscal*, éd PUF, Paris, 2003, P212

<sup>6</sup> MAURICE DUVERGER, *Eléments de fiscalité*, PUF, Paris, 1976, P05

On ne peut qualifier un acte frauduleux qu'en présence d'élément affirmant que le contribuable a agi délibérément ou intentionnellement, il s'agit alors de distinguer dans l'application de la loi fiscale. la bonne ou la mauvaise foi du contribuable .La bonne foi étant l'erreur involontaire (on parle également de simple erreur) et la mauvaise étant l'acte frauduleux

« L'élément intentionnel détermine l'impunité de l'infraction »<sup>7</sup>. Il faut en effet, qu'il y ait « une intention délibérée de fraude qui est l'élément moral caractérisé par la connaissance qu'avait l'auteur de l'infraction du caractère illicite de l'omission ou de la dissimulation »<sup>8</sup>

### **1.2.3. l'élément légal**

En plus des deux éléments précités , il convient d'ajouter l'élément légal qui indique que l'acte ne peut être considéré frauduleux que s'il est défini , interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale et cela conformément à l'article N°01 du code pénal « il n'y a pas d'infraction ni de peine ou de mesures de sureté sans loi »<sup>9</sup>cet élément résulte du principe de légalité qui constitue la garantie fondamentale de l'individu et il est traduit par la législation Algérienne par l'article 303 du code des impôts directes qui stipule que :<sup>10</sup> quiconque ,en employant des manœuvres frauduleuses , s'est soustrait en totalité ou en partie , a l'assiette ou à liquidation de tout impôt , droit ou taxe , est passible :

- D'une amende pénale de 50 000 DA a 100 000 DA lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100 000DA.
- Si le montant est supérieur à 100 000DA et n'excède pas 300 000DA, la peine est l'emprisonnement d'un a cinq ans et d'une amende pénale de 50 000 à 100 000DA comme il est passible de :
- L'emprisonnement de deux à cinq ans et d'une amende pénale de 100 000DA a 300 000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300 000DA et n'excède pas 1 000 000DA.
- La réclusion à temps de cinq à dix ans et d'une amende pénale de 300 000DA A 1 000 000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1 000 000DA et n'excède pas 3 000 000 DA.
- La réclusion à temps de deux a vingt ans et d'une amende pénale de 1 000 000 DA a 3 000 000 DA lorsque le montant des droits éludés est supérieurs à 3 000 000 DA.

<sup>7</sup> T.DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposé*, éd Bruyant, Bruxelles, 1997, P24

<sup>8</sup> *Bulletin de services fiscaux n°17*, Algérie, décembre 1996, P32

<sup>9</sup> Art 01, *code pénal*, Algérie, 2015

<sup>10</sup> Art 28, *journal officiel n°86*,2002

En effet, la bonne foi du contribuable est toujours présumée en droit fiscal .

Cependant, l'administration est tenue de démontrer que cette bonne foi ne peut être retenue pour disculper le contribuable.

### **1.3. Classification de la fraude**

On distingue :

#### **1.3.1. Classification juridique**

On distingue :

➤ La fraude légale

Est considéré comme fraude légale lorsque le contribuable n'enfreint aucune loi , mais plutôt la détourne ingénieusement a sa faveur . Donc, son exercice reste légal tout en bénéficiant d'une réduction de sa charge fiscale .Exemple : effectuer une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation fiscale en vigueur

➤ La fraude illégale

Elle consiste en la violation directe de la loi fiscale. Le contribuable commet une infraction flagrante en s'opposant en connaissance de cause à la loi , cette fraude est sévèrement condamnée

#### **1.3.2. Classification matérielle**

Il s'agit de l'existence ou non de manœuvre frauduleuse, on distingue :

➤ La fraude simple :

La pratique de cette fraude très répandue est matérialisée par l'omission de déclaration de tout ou partie des éléments d'assiette ou de la matière imposable , soit des produits, des biens , services, revenu ou capital .C'est la défaut de dépôt de déclaration , la non-déclaration d'un revenu ou d'un gain ou la non-inscription en comptabilité d'une vente , ou vente sans facture , ou bien la majoration des charges ou inscription des charges fictives

La fraude simple induit une simple répression fiscale , sans sanction pénale avec applications de majorations et amendes prévues par les différents codes fiscaux

➤ La fraude qualifiée :

On parle de fraude qualifiée, lorsque le contribuable se soustrait volontairement à l'impôt dû en ayant recours à des manœuvres frauduleuses

Sont considéré comme manœuvres frauduleuses au sens de l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées :

- ❖ La dissimulation ou la tentative de dissimulation, par toute personne somme ou produits auxquels s'applique la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et plus particulièrement les ventes sans factures .
- ❖ La production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit les dégrèvements, la remise , la décharge , ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée soit le bénéfice d'avantage fiscaux en faveur de certains , catégories de redevable .
- ❖ Le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre journal et au livre d'inventaire prévu par l'article 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu ( c'est les exercices dont les écritures ont été arrêtées).
- ❖ Le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt et taxes dont il est redevable.
- ❖ Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées .

En outre, et pour l'exercice du droit de visite, « sont notamment considéré comme pratique frauduleuses :

- ✓ L'exercice d'une activité non déclarée.
- ✓ La réalisation d'opérations d'achats et de vente sans facture de marchandises, quel que soit leur lieu de détention, de stockage et d'entreposage.
- ✓ La délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles.
- ✓ La passation d'écritures inexactes ou fictives, sciemment dans les documents comptables dont la tenue est rendue obligatoire par le code de commerce.
- ✓ Toute manœuvres visant l'organisation de son insolvabilité par un contribuable recherché en paiement d'impôts.»<sup>11</sup>

### 1.3.3. Classification géographique :

---

<sup>11</sup> Art 36, *Codes des procédures fiscales*, Algérie, éd 2012

Il y a lieu de distinguer deux types de fraude selon ce critère :

➤ La fraude nationale

Le contribuable opéré à l'intérieures des frontières, les actes frauduleux ont lieu dans les limites du territoire, le contribuable se trouve toujours en face des autorités fiscales de son pays, il se heurte à une administration fiscale unique

➤ La fraude internationale

Celle-ci a un champ d'action plus vaste, les manœuvres frauduleuses visent à échapper aux prescription de plusieurs pays, les possibilités de fraudes se multiplient du fait de développement des transactions commerciales internationales

Cette fraude porte atteinte aussi bien à la législation interne qu'aux conventions fiscales internationales.

#### **1.3.4. Classification selon le statut du fraudeur**

Deux types de fraude correspondent à ce critère :

➤ La fraude du management :

C'est une fraude fiscale qui joue sur la présentation des comptes, ce type de fraude est de nature d'abus de bien sociaux.

➤ La fraude des employés et cadres

Ce type de fraude consiste en le détournement de fonds ou d'informations, il peut porter sur des actifs matériels.

La fraude est un phénomène très complexe, toutefois, on remarque que la fraude est généralement de forme simple , car elle induit une simple répression fiscale, sans sanction pénale, elle concerne surtout les petites et moyennes entreprises , en effet , la fraude diminue avec l'ampleur de l'entreprise , car plus l'entreprise est grande plus la fraude est difficile à dissimuler

## **2. Manifestation, causes et conséquences de la fraude**

La fraude est un phénomène très répandu, elle existe dans tous les domaines et secteurs d'activité sous plusieurs formes. Le développement des manifestations de la fraude fiscale consiste à démonter comment le contribuable arrive à fuir l'impôt.

### **2.1. Manifestation de la fraude**

On distingue :

#### **2.1.1. La dissimulation matérielle**

La dissimulation matérielle de l'objet imposable est la forme la plus grossière de la fraude. Par exemple, la dissimulation des marchandises importées pour échapper aux droits de douane. Ainsi, la dissimulation matérielle consiste donc pour le contribuable qui font recours à la fraude, à cacher les éléments devant entrer dans la base d'imposition (cette forme de fraude vise beaucoup plus l'assiette de l'impôt)

On entend par l'assiette de l'impôt, la base d'imposition c'est-à-dire la matière sur laquelle un taux sera appliqué. C'est une technique fiscale qui consiste à déterminer le montant de la matière imposable. Pour les impôts directs sur le revenu acquis par le contribuable au cours d'une période donnée, sur lequel un taux, un tarif pourra être appliqué. De cette définition découle l'idée selon laquelle l'impôt n'existerait que sur la base d'assiette. De ce fait, l'assiette est exposée à toutes sortes de manœuvres frauduleuses de la part des contribuables.

Quel que soit le mode d'évaluation de la matière imposable (évaluation par le contribuable, ou par les tiers), le contribuable est toujours animé d'une intention frauduleuse. Il fera tout pour minorer la base d'imposition. À côté de la dissimulation matérielle très élémentaire, il y a une autre forme de dissimulation plus élaborée qui est la dissimulation comptable

### **2.1.2. La dissimulation comptable :**

Contrairement à la dissimulation matérielle, la dissimulation comptable est d'une forme beaucoup plus élaborée, pour les impôts établis sur les déclarations et servant de base aux vérifications du fisc. Cependant, l'administration se méfie le plus souvent des fraudes comptables du fait de certaines entreprises qui pratiquent un double bilan pour échapper au fisc

#### **2.1.2.1. La pratique du double bilan :**

Il arrive que le contribuable présente deux bilans pour un même exercice comptable et ce, dans le cas d'une complicité du commissaire aux comptes. D'une part, le contribuable présente au fisc, pour l'établissement des impositions le bilan fictif et d'autre part, il établit un bilan commercial reflétant la réalité des opérations effectuées par l'entreprise.

En Algérie, le système fiscal est déclaratif, ce qui revient au contribuable de déclarer lui-même le montant de son chiffre d'affaire ou de fournir à l'administration fiscale les documents comptables reflétant l'image de l'entreprise pour l'exercice concerné. Ces documents qui doivent être sincères, réguliers en la forme sont de nature à permettre à l'administration fiscale de définir la base de l'imposition sans aucune difficulté

Cependant, il n'est pas rare de voir le contribuable se protéger en fraudant par la production d'une double comptabilité, une comptabilité minorée pour le fisc et une autre exacte pour lui-même

La première comptabilité destinée au fisc est inexacte, car elle est caractérisée par des constatation mensongères .L'objectif recherché à travers le document est d'amener l'administration fiscale à croire en la véracité et en la sincérité des informations contenues dans le bilan .Ce qui permet évidemment au contribuable d'avoir moins de droits et taxes à payer

Contrairement au premier, le second document est exact .Le vrai et sincère bilan retrace fidèlement l'image de l'entreprise, car le bilan est un tableau qui représente la situation d'une entreprise a un moment donné de son existence .Le bilan est la photographie de la situation financière d'une entreprise a un moment donné

#### **2.1.2.2.La minoration des recettes :**

Pour pouvoir tromper l'administration fiscale, le contribuable peut simplement dans ses déclarations, réduire le montant des recettes qu'il a réalisées au cours de l'exercice fiscal. Ainsi en matière de minoration de recettes, deux méthodes doivent être distinguées :

- La vente sans facture :

Le contribuable peut ainsi éviter la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). C'est la technique la plus ancienne ; elle permet de ne pas faire entrer certaines opérations en comptabilité et de diminuer pour autant le chiffre d'affaires imposable. Cette méthode est souvent utilisée par certaines entreprises à l'intérieur desquelles les ventes se font par des bons de livraison qui sont des éléments non importants pour la détermination du chiffre d'affaires. Ce qui a pour conséquence immédiate l'allègement de la charge fiscale de ces entreprises

- Les fausses factures :

C'est un procédé plus élaboré engendré par la naissance de la taxe sur la valeur ajoutée. Il permet d'obtenir des opérations fictives pour lesquelles le redevable c'est procuré de fausses factures. Ce procédé a donné naissance à toute une industrie de fournisseur de fausses

factures des déductions des taxes. Ils sont appelés dans le jargon des fraudeurs (taxis)<sup>12</sup>

### 2.1.2.3. La majoration des charges

Elle consiste pour l'entreprise à gonfler artificiellement ses charges pour bénéficier des faveurs fiscales. Cette pratique se réalise à travers les frais généraux, les amortissements et les provisions

- La fraude à travers les frais généraux

Les frais généraux sont des charges d'exploitation correspondant aux dépenses effectivement supportées par l'entreprise. Elles ne sont déductibles que si elles ont été normalement et régulièrement supportées par l'entreprise. C'est par exemple le cas de certaines entreprises qui sont souvent tentées de gonfler leur frais généraux afin de faire échapper au fisc tout ou partie de leur bénéfice ainsi réalisé

Des lors, il appartient à l'administration fiscale de procéder au rejet systématique de tous les frais généraux, si ceux-ci ne sont pas normalement justifiés, car la tentative de frauder est grande lorsque les contribuables eux-mêmes jouissent d'une liberté dans la déclaration de leurs revenus au fisc. Ceux-ci sont souvent tentés en majorant leurs frais généraux afin d'échapper au paiement intégral de leurs impôts ou d'avoir moins de charges fiscales à supporter

- La fraude à travers les amortissements :

L'amortissement est une constatation comptable de la dépréciation ou d'obsolescence d'un élément d'actif du bilan. C'est une déduction opérée sur le bénéfice pour tenir compte de la dépréciation des éléments du bilan. Ainsi, les fonds seront constitués pour pouvoir au moment opportun, fournir des nouvelles immobilisations (machines, matériel...etc.), en remplaçant les anciens matériaux dépréciés ou obsolètes.

La fraude fiscale à travers les amortissements n'est possible que lorsqu'une entreprise grossit fictivement le montant des

---

<sup>12</sup> JEAN COSSON, *Les industrielles de la fraude fiscale*, seuil, Paris, 1971, P7

amortissements sans adéquation réelle avec la dépréciation d'élément d'actif immobilisé.

En Algérie, l'amortissement pratiqué est dit linéaire. Il décrit la dépréciation des biens du jour au lendemain avec une annuité constante. C'est sur ce point que le code des impôts directs en son article 174 prévoit des redressements fiscaux dès lors que ces amortissements n'auront pas respecté le principe de l'annuité des taux légaux et la base de calcul.

- La fraude fiscale à travers les provisions

La provision est du point de vue comptable et fiscal, une somme prélevée sur les bénéfices d'un exercice fiscal pour pallier les pertes ou charges probables au futur. Ainsi, la fait de recéler des réserves dans les provisions constitue des manœuvres frauduleuses.

## **2.2. les causes de la fraude fiscale**

Pour comprendre un phénomène, il est indispensable de comprendre ses symptômes, ses origines et ses causes

Le contribuable qui s'est toujours montré hostile au concept de l'impôt de sentira davantage lésé par les nouveaux principes attribués à la politique fiscale pour concrétiser les objectifs des interventions de l'état

La question qui se pose dans ce cas est de savoir si cette hostilité qui se manifeste par la fraude fiscale est liée à un environnement socio politico-économique, ou au système fiscal lui-même

On néglige souvent l'importance de la fraude, mais son évolution exige de déterminer les domaines où les poursuites devraient être intensifiées

Les causes de la fraude fiscale sont présentées comme suit :

### **2.2.1. Causes historiques**

La fraude fiscale est un phénomène universel, dont l'Algérie est gravement touchée. L'histoire a également influencé sur le comportement du citoyen algérien vis-à-vis du fisc. Il s'enfoncé de plus en plus dans les économies et titre son fondement dans des événements lointains.

Durant la colonisation française, l'impôt était le moyen utilisé pour organiser et accélérer la confiscation des biens de l'indigène algérien, au profit des nouveaux colons venus. C'était une stratégie d'appauvrissement des algériens pour qu'ils n'aient plus les moyens de se défendre et donc seront dans l'obligation de vendre leurs terres fertiles aux colons d'où le désir de fuir l'impôt et de

s'opposer à son acquittement en guise de protestation , de révolte et de résistance à la politique métropolitaine qui a prédominé jusqu'à l'indépendance

Malheureusement, c'est sous cette optique que le contribuable algérien a continué à voir l'impôt après l'indépendance, il n'est guère disposé à entretenir des relations confiantes avec l'administration fiscale

C'est pour cela, qu'il ne se gêne nullement de frauder, voire même il se réjouit d'avoir échappé aux mailles du fisc. C'est cette vision erronée que donne le contribuable à l'impôt qui a développé en lui cette attitude d'incivisme fiscal

### **2.2.2. Causes liées au système fiscal**

C'est dans le système fiscale mal conçu ou mal construit que se développe davantage la fraude .La fuite devant l'impôt revient donc soit, a la complexité du système lui-même soit, a l'instabilité des lois et règlements ainsi qu'à l'insuffisance du contrôle et des moyens mis en œuvre par l'administration

Ces causes majeures sont :

#### **2.2.2.1. La technique d'imposition**

Elle incite doublement a la fraude si elle n'est pas clairement ou sévèrement appliquée. L'évaluation de la matière imposable se fait à partir de la déclaration souscrite par le contribuable dont la bonne foi est supposée en l'absence de présomptions de fraude

Ainsi , les déclarations sont réputées valables et conformes à la réglementation tant que l'administration ne dispose pas de preuve d'inexactitude et de non-conformité a la réalité

Il faut toujours estimer que le contribuable soit tenté de chercher à tirer profit de ses déclarations par une sous-estimation simple ou importante de la matière imposable, l'administration doit à cet effet , veiller à l'application stricte et claires des lois et règlements et a l'instauration d'un contrôle permettant de combattre sensiblement les manœuvres des contribuables tendant à réduire les bases déclarées

#### **2.2.2.2. L'insuffisance du contrôle**

Les recettes fiscales sont fondées sur un système déclaratif .Il est donc nécessaire que l'administration fiscale vérifie la conformité des déclarations souscrites par le contribuable

La fiabilité et la suffisance des recettes fiscales sont tributaires de la qualité des contrôles effectués. Or, l'imperfection de l'organisation fiscale due notamment à une telle distorsion entre l'ampleur des tâches de l'administration fiscale et les limites de ces moyens, mènent forcément à une insuffisance des contrôles de l'exactitude des déclarations, ainsi qu'à des fraudes considérables.

Le développement d'une fiscalité à impôts multiples, généralisés et complexes, a entraîné pour l'administration des tâches immenses hors proportion avec les moyens dérisoires. L'insuffisance des moyens humains et matériels de l'administration fiscale algérienne se matérialise par le nombre surtout la fréquence des contrôles trop faibles.

### **2.2.3. La pression fiscale**

La pression fiscale peut être définie par la relation existante entre le prélèvement fiscal subi par le contribuable et le revenu dont il dispose. Elle dépend du niveau de développement économique, du régime politique et des facteurs psychologiques (mentalités, comportements...etc.).

Le système fiscal algérien comprend un certain nombre de mesures d'incitations en faveur de la production de l'investissement de la consommation ou en faveur de certains contribuables.

Cependant, les problèmes que pose le système fiscal ne relèvent pas uniquement du niveau élevé de la pression fiscale, mais généralement de la mauvaise répartition de la charge fiscale sur l'ensemble des contribuables.

En conclusion, tout accroissement de l'impôt entraîne une diminution de la matière imposable.

### **2.2.4. La complication du système fiscal**

L'attitude du contribuable vis-à-vis de ses obligations fiscales dépend essentiellement du degré de compréhension du système fiscal. Les aménagements et les ajustements qui se suivent sans se ressembler, ont mis le contribuable dans la position où il se trouve obligé de réapprendre constamment les nouvelles formalités d'imposition. Il se trouve finalement incapable de maîtriser sa fiscalité.

### **2.2.5. Les causes économiques**

Ces causes sont liées à la nature de l'activité la plus exercée. On constate que le degré de fraude diffère lorsque l'on passe d'une activité à une autre.

Dans certains pays, les activités exercées sont caractérisées par des salaires mensuels, versés aux employés. En contrepartie, le taux de fraude dans cette catégorie n'est pas trop élevé et son

effet est limité grâce à la stratégie de l'état et à l'efficacité de son système d'information dans la collecte de l'information, et l'application du système des retenues à la source

Cette théorie s'inverse dans le cas des autres activités où le taux de fraude est de plus en plus élevé, car dans ce cas l'état se trouve incapable de collecter toutes les informations les concernant

En conclusion, l'état ne peut appliquer les mêmes mesures et la même stratégie

#### **2.2.6. Causes à l'environnement psychosocial**

Pour certains contribuables, l'impôt est considéré comme instrument servant à marauder leurs propriétés. Pour le résultat, l'attitude du redevable vis-à-vis de ses obligations fiscales diffère selon l'état de la morale et de la discipline fiscale, et les tendances à échapper à l'impôt seront plus fortes si cette morale est faible

Aussi, comme le pense la majorité des contribuables, le fait d'éluder une partie de sa légitime contribution qu'il doit à l'état ne constitue pas un acte immoral, et que la somme éludée ne causera dommage à personne.

Ce caractère impersonnel est fondé sur l'idée que voler l'état ne signifie pas un vol, puisque ce dernier n'est qu'une idée abstraite. A ce point, on arrive à conclure que l'attitude des contribuables à l'égard des obligations fiscales, peut procéder non seulement du niveau objectif du taux d'imposition et amendes, mais également de la mentalité individuelle ou collective des contribuables.

De même, les redevables qui trouvent juste et équitable l'impôt mis à leurs charge sont rarement sujets à la fraude

L'environnement social peut influencer sur l'ampleur de la fraude, selon qu'il est indulgent ou sévère à l'égard des fraudeurs. En se déroband de l'impôts, le rendement de ce dernier, ce qui entraîne une augmentation dans les taux pour procurer à l'état les ressources qui lui sont nécessaires

Toutes ces inégalités incitent le contribuable à éluder l'impôt en partie ou en totalité. Cette pratique engendre plusieurs conséquences

### **2.3. Les conséquences de la fraude fiscale**

« Le fait de frauder le fisc n'est peut-être pas l'élément le plus grave. Certes, le fraudeur se met hors-la-loi et contrevient aux règles. Mais le plus choquant

concerne l'impact d'un tel acte : sur le développement économique et humain, sur les équilibres politiques et sociétaux, sur la liberté même. »<sup>13</sup>

### **2.3.1. Les conséquences économiques**

La fraude fiscale engendre d'innombrables préjudices à l'économie par le manque à gagner qu'elle cause pour le trésor. Ce phénomène empêche l'impôt de jouer son rôle tant que régulateur et instrument d'intervention économique. Elle réduit la formation de l'épargne publique auquel recourt l'état pour réaliser ses projets et satisfaire ses exigences en matière de développement.

Aussi, la fraude fiscale fausse les jeux de la concurrence, elle permet aux contribuables de tirer le maximum de bénéfice, ce qui leur donne la possibilité de réduire les prix de revient des produits vendus en dessous des normes habituelles de ses concurrents ou réduire ses prix de vente pour être plus concurrentiels. En outre, la fraude fiscale décourage les efforts de production, pousse les entrepreneurs à profiter des possibilités que leur offre la fraude fiscale au lieu de réaliser des investissements et de perfectionner sa production.

Les résultats de la fraude peuvent être, la hausse des prix, émission monétaire, dévaluation de la monnaie, fuite du capital, inflation déclarée et déséquilibre de la balance des paiements...etc.

### **2.3.2. Les conséquences sociales**

L'impôt tant que moyen de redistribution des richesses, influe sur la vie sociale des citoyens. Ce phénomène porte atteinte à la répartition équitable des charges publiques. De ce fait, il crée une véritable injustice en troublant l'atmosphère entre les classes sociales dont les habitudes et les possibilités de fraude sont inégales. « Les contribuables honnêtes se trouvent lésés par rapport aux autres qui se permettent de frauder créant chez eux un sentiment d'égoïsme et un désir de se livrer eux aussi à la fraude »<sup>14</sup>.

Il est à signaler, aussi, que la fraude fiscale en déprimant le civisme, crée un esprit de désobéissance aux lois et incite le citoyen à violer toutes les réglementations et à vivre en contravention. Donc, la fraude ne fait que diminuer la satisfaction des besoins du citoyen, car avec une caisse moins pleine, l'état dépensera moins dans le domaine des infrastructures sociales, culturelles et éducatives.

### **2.3.3. Les conséquences financières**

---

<sup>13</sup> ERIC VARNIER, *Fraude fiscale et paradis fiscaux : Décrypter les pratiques pour mieux les combattre*, Dunod, Paris, 2014, P71

<sup>14</sup> JEAN COSSON, *les industriels de la fraude*, Paris, 1997, P112

La fuite devant l'impôt réduit les recettes de l'état , le manque à gagner pour le trésor peut être constaté par la différence entre les recettes prévues et celle réalisées. Cette situation oblige l'état, pour réaliser son plan de développement à effectuer des impositions supplémentaires ou de recourir à l'endettement extérieur ou à l'émission monétaire qui sont nuisibles à l'économie.

En conclusion se soustraire à l'impôt ne peut que compromettre les ressources financière du trésor et corrompre toute politique économique, social et financière

De ce qui a été présenté on constate que malgré la diversité des causes de la fraude, les conséquences qui en résultent sont graves et ne peuvent être négligées, car à long terme, tout le monde et perdant, l'administration fiscale, l'état et le contribuable.

## **Section 02 : L'administration fiscale**

### **1. Les structures chargées de la vérification**

Etant la base juridique qui organise le fonctionnement du système fiscal et détermine les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, le CPF a pris les soucis de déterminer le cadre général de contrôle fiscal d'une part, et les procédures de vérification fiscale et de taxation d'office d'autre part.

Les structures chargées de la vérification

#### **1.1. la direction des recherches et vérification DRV :**

A ce niveau , les services de la recherche et vérification SRV dépendant de la direction des recherches et vérification DRV implantée à Alger, sont divisés en trois antennes régionales :

Alger, Oran et Constantine et qui interviennent sur l'ensemble du territoire national.

La DRV prend aussi en charge le suivi des vérifications effectuées par les bureaux de vérifications rattachées aux directions de impôts de wilayas

Cette direction a été créée par le décret exécutif n° 98-228 de 1998 et complétant le décret exécutif n° 95-55 de 1995. Elle est composée de :

- ✓ La sous- direction des enquêtes et de la recherche de l'information fiscale
- ✓ La sous-direction de la programmation
- ✓ La sous-direction des normes et des procédures

La sous-direction des enquêtes et de la recherche de l'information fiscale comporte trois bureaux<sup>15</sup> :

- Bureau de l'organisation et de l'impulsion de la recherche et la manière imposable, chargé d'arrêter les moyens et les instruments de recherche
- Le bureau de fichier : qui a pour mission d'établir les listes des personnes et organismes détenteurs de l'information fiscale
- Bureau des investigations et des enquêtes : sa préoccupation est d'assurer l'exploitation des résultats des investigations liées aux contrôles effectués

La DRV est chargée de mener une lutte organisée contre la fraude fiscale , qui ne peut se faire sans la participation de l'ensemble des institution et administrations, combinées à des opérations désensibilisations favorisant le développement des relations avec les contribuables pour apporter leur adhésion aux opérations de contrôle et l'éveil d'un civisme fiscal longtemps recherché

### **1.2. la direction des grandes entreprises et les centres des impôts Décadi**

Dans le cadre des réformes structurelles engagées par le pouvoirs publics dont l'objectif est d'améliorer la performance de l'administration fiscale, ainsi que l'accroissement de la part de la fiscalité ordinaire , la loi de finance pour 2003 a prévu :

- ✓ La création de la direction de la grande entreprise DGE
- ✓ Le lancement des centres des impôts CDI

Cette stratégie de modernisation vise a améliorer la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et assurer un meilleur service et une simplification des procédures auprès de l'administration fiscale.

#### **1.2.1. direction des grandes entreprises DGE**

La DGE est un service extérieur a compétence national chargée de la gestion de toutes les fonctions ; assiette, recouvrement, contrôle ; et contentieux, les redevables relevant de la compétence de la DGE sont :

- ✓ Les sociétés de capitaux et les assiettes de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux et dont le chiffre d'affaire est supérieur ou égale à cent millions de dinars.
- ✓ Les regroupements de société de droit ou de fait lorsque le chiffre d'affaire de l'une des sociétés membres et supérieur ou égal à cent millions de dinars.

<sup>15</sup> [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz), 20 mai 2016, 15 :01 h

- ✓ Les personnes normales ou regroupements de personnes normales de droit ou de fait exerçant dans le secteur des hydrocarbures et des mines.
- ✓ Les sociétés implantées en Algérie, membre de groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie.

La DGE a pour vocation d'assurer l'assiette, le recouvrement et le contrôle de l'ensemble des impôts de société relevant de sa compétence à savoir les impôts pétroliers, l'impôt sur le bénéfice des sociétés IBS la TVA IRG salaires la TAP

Les travaux de la DGE s'intègrent dans un espace unifié. Le système intégré de gestion des données permet l'accès des différentes unités, (accueil et information, recouvrement, gestion, contrôle et contentieux) aux données concernant un contribuable. Il doit aussi permettre le traitement automatisé des travaux de masse (telle que la détection et la relance des défaillants) et la centralisation des opérations (tels que les arrêtés comptables).

Cette structure se propose de développer un programme d'actions dont la finalité est la consolidation et le renforcement des opérations engagées en matière de contrôle fiscal.

Parmi les objectifs de mise en place de cette nouvelle structure

- ❖ Maîtrise des recettes fiscales dues par un nombre limité des grandes entreprises pour lesquelles la surveillance du respect des obligations fiscales est fondamentale.
- ❖ Gestion et contrôle du secteur des hydrocarbures.
- ❖ Modernisation des procédures et mise en place d'un système intégré de gestion informatisée de l'impôt.
- ❖ Simplification et amélioration des services rendus aux contribuables par le regroupement de toutes les missions fiscales dans une seule structure, qui consiste en un seul interlocuteur.

### **1.2.2. les centres des impôts CDI**

L'objectif de la création des CDI est l'amélioration de la gestion du contrôle des contribuables de moyenne importance relevant du régime réel d'imposition.

Le CDI constitue l'unique interlocuteur fiscal pour les contribuables relevant de sa compétence toutes les fonctions opérationnelles actuellement exercées par les inspections, les recettes, les brigades de contrôle fiscal et l'ensemble des tâches de gestion de DWI concernant la population fiscale du CDI, notamment les travaux d'immobilisations le suivi des obligations déclaratives et de paiement, la comptabilisation des recettes, la relance des défaillants, le contrôle

des achats en franchise de TVA et par délégation du directeur général , les remboursements des crédits et taxes et le contentieux , ces fonctions sont exercées sous l'autorité du directeur du centre.

La mission du CDI est reflétée par son organisation interne qui comprend sous l'autorité de son directeur quatre (04) subdivisions et deux (02) unités

### **1.3. La sous-direction du contrôle fiscale S/DCF**

La sous-direction du contrôle fiscale, est chargée de la recherche de la matière imposable et des vérifications fiscales puisque elle exécute les programmes des vérifications

Elle se compose de trois bureaux :

- ✓ Bureau de la recherche de l'information fiscale
- ✓ Bureau des fichiers et des recoupements
- ✓ Bureau des vérifications fiscales

## **2. Les prérogatives de l'administration fiscale et charte du contribuable**

Afin de garantir la justice fiscale, l'administration fiscale dispose d'un large pouvoir lui permettant de soumettre les contribuables a certaines obligations.

Mais en contrepartie, des garanties sont offertes aux assujettis afin de les protéger d'éventuels abus de pouvoir par l'administration fiscale.

### **2.1.les pouvoirs de l'administration fiscale**

Dans le cadre de sa mission de contrôle, l'administration se doit prouver la mauvaise foi du déclarant et d'étayer ses affirmations de preuves indiscutables.

Pour remplir sa mission du contrôle fiscale, l'administration fiscale dispose de larges pouvoirs qui lui confèrent les droits suivants :

#### **2.1.1. le droit de contrôle**

Le droit de contrôle est la faculté donnée par la loi aux agents de l'administration fiscale afin d'examiner les documents comptables de toute personne ayant la qualité de sujet fiscal.

« L'administration fiscale contrôle les déclarations, ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance ». <sup>16</sup>

Il peut être exercé sans distinction à l'égard des personnes physiques ou morales et peut prendre deux formes :

---

<sup>16</sup> Art 18-1, Code des procédures fiscales Algérie, éd2012

- La vérification et l'examen sur place de la comptabilité détenue par le contribuable ;
- La vérification de la situation fiscale du contribuable au regard des impôts sur le revenu.

A l'occasion de ses contrôles, certaines procédures peuvent être utilisées. Il s'agit des demandes d'éclaircissements et des demandes de justifications.

Les demandes d'éclaircissement ont pour but d'obtenir des explications des contribuables en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu. Elles peuvent porter sur les différents points de la déclaration. Elles ont pour but de demander des explications sur des discordances et des contradictions révélés.

Les demandes de justifications portent sur certaines et charges précises telles que :

- Situation de famille ;
- Charges retranchées du revenu global ;
- Lorsque le service est en possession d'éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il ait déclarés.

En cas d'absence de réponse dans un délai de trente (30) jours ou lorsque la réponse est jugée insuffisante ou incomplète, le contribuable encourt la rectification d'office. Selon l'article 19 du CPF

### **2.1.2. le droit d'enquête**

Les agents de l'administration fiscale peuvent utiliser une procédure d'enquête administrative dans le cadre du contrôle de la facturation de la TVA par les assujettis.

Ces derniers sont tenus de fournir aux agents des impôts, toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires, ce droit peut être exercé de huit (08) heures à vingt (20) heures dans les locaux personnels.

L'enquête débute par la remise d'un avis d'enquête et se termine par un procès-verbal.

Les enquêteurs y consignent les manquements constatés à l'inventaire de documents remis par le contribuable.

Le droit d'enquête se distingue du droit de communication dont il n'a pas le caractère passif et du droit de visite et de saisie dans les mesures ou il ne permet pas d'accéder aux domiciles et la saisie des documents.

### **2.1.3. le droit de visite**

La décision de procéder à des visites et saisies incombe à l'autorité judiciaire, cette décision prend la forme d'une ordonnance du président du tribunal dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter ou d'un juge délégué par lui. Selon l'article 35 du CPF, ce juge doit vérifier le bien-fondé de la demande de l'administration, c'est-à-dire la nature et le sérieux des soupçons de fraude.

L'ordonnance doit indiquer les motifs qui justifient la visite. Le juge doit s'assurer que l'autorisation est bien fondée et bien motivée.

### **2.1.4. le droit de reprise**

Il est défini comme étant le droit d'exercer par l'administration fiscale dans le cadre de procédures de contrôle fiscal pour redresser les erreurs ou les fraudes commises par le contribuable.

Autrement dit, c'est la possibilité offerte à l'administration fiscale de revenir sur une imposition déjà établie, ce qui lui permettra de rectifier les erreurs commises lors de la détermination de l'assiette des impôts et taxes.

Le droit de reprise ne peut être exercé dans un délai égal à quatre (04) ans (Art 20/7/8 du CPF)

De ce fait, l'administration fiscale dispose d'un délai de quatre (04) ans pour procéder à la réparation des erreurs et omissions et à l'application des sanctions fiscales.

« le délai par lequel se prescrit l'action de l'administration sauf cas de manœuvres frauduleuses, est fixé à 4 ans pour :

- Asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;
- Procéder aux contrôles ;
- Réprimer les infractions aux lois et règlement à caractère fiscal »<sup>17</sup>

### **2.1.5. le droit de communication**

- Outre le droit de vérification des comptabilités des entreprises, le droit de communication permet aux agents des services fiscaux de prendre connaissance

---

<sup>17</sup> Art 39, code des procédures fiscale, Algérie, éd2012

auprès des tiers de tous documents utiles à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt.

- « le droit de communication permet aux agents de l'administration fiscale, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements prévus aux articles 46-51 »<sup>18</sup>
- Le droit de communication par contre ne peut être exercé que par des agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur.
- Le refus de communication une fois constaté par un procès-verbal, entraîne la taxation d'office.
- Le refus de communiquer les livres, pièces et documents visés aux articles 45 et 61 ou leur destruction avant expiration d'un délai de dix (10)ans sont punis d'une amende de 5000 DA à 50000DA, ces infractions donnent lieu en outre à l'application d'une astreinte de 100DA AU minimum par jour de retard. Selon l'article 62/64 CPF.

## **2.2.Les obligations du contribuable**

### **2.2.1. Les obligations comptables**

Le contribuable a divers obligations comptables tel que :

#### 2.2.1.1.La tenue d'un livre journal

Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ces opérations à la condition de conserver dans ce cas, tous documents.<sup>19</sup>

#### 2.2.1.2.La tenue d'un livre d'inventaire

Le code de commerce prévoit au contribuable de faire tous ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et compte résultat<sup>20</sup>. Selon l'article 12 du code commerce, ces documents doivent être conservés pendant dix(10) ans.

#### 2.2.1.3.Les pièces justificatives

<sup>18</sup> art 45, code des procédures fiscale, op.cit.

<sup>19</sup> Art 09, code du commerce, Algérie, éd 2012

<sup>20</sup> Idem, Art 10

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie. Ces pièces justificatives revêtent en conséquence une importance capitale et sont susceptibles d'être présentées à toute demande.

Une pièce justificative peut être :

- De base justifiant une seule écriture comptable ;
- Récapitulative d'un ensemble d'opérations, à condition que celles-ci soient de même nature, réalisées en même lieu et au cours d'une même journée

La pièce de base concerne une opération isolée, elle peut être émanée d'un tiers ou être d'origine interne. Les pièces internes sont par exemple, les doubles des factures (justifiant les ventes), les doubles des bulletins de paie (justifiant les salaires). Les pièces d'origine externe sont, par exemple, les actes publics, les contrats et conventions.

### **2.2.2. Les obligations fiscales**

Les contribuables doivent souscrire dans des délais légaux, les déclarations prévues par la législation fiscale

#### **2.2.2.1. La déclaration d'existence**

Chaque nouveau contribuable relevant de l'IRG ou de l'IBS doit souscrire une déclaration d'existence dans un délai de trente (30) jours à compter de la date du début de l'activité, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'imposition.

Pour les personnes morales ou physiques de nationalité étrangère, la déclaration doit être accompagnée des contrats d'études ou des travaux réalisés en Algérie.

Une déclaration d'existence globale doit être souscrite auprès de l'inspection compétente lorsque l'assujetti possède un établissement principal auquel sont liées plusieurs unités.

#### **2.2.2.2. Les déclarations annuelles**

Les contribuables relevant du régime du réel de l'IBS et IRG/BIC doivent souscrire avant le 1<sup>er</sup> Mai de chaque année, une déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise, se rapportant à l'exercice précédent, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de siège social ou de l'établissement principal.

Les contribuables relevant de l'IRG sont aussi tenus de souscrire une déclaration globale de leurs revenus (les Bénéfices industriels et commerciaux et artisanaux et le bénéfice des professions non commerciales, Bénéfices des exploitations agricoles, les revenus fonciers. Revenus des capitaux mobiliers, traitement salaires, les plus-values de

cession à titre onéreux d'immeubles) et bénéfiques avant le 1<sup>er</sup> Mai de chaque année auprès de l'inspection des impôts dont ils révèlent, le modèle est fourni gratuitement par l'administration fiscale.

#### 2.2.2.3. Les déclarations mensuelles ou trimestrielles du chiffre d'affaire

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration mensuelle série G50, de L'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source (TAP, TVA, IRG sur salaires, autres...etc.) Dans les vingt premiers jours(20) du mois suivant<sup>21</sup>, dont le modèle est fourni par l'administration fiscale.

#### 2.2.2.4. Déclaration de cession ou cessation

Dans les cas de cession ou de cessation en totalité ou en partie d'une entreprise, l'exercice d'une profession libérale ou d'une exploitation agricole, le contribuable est tenu de souscrire :

- une déclaration globale de ses revenus ;
- une déclaration spéciale de son revenu catégoriale.

Ces déclarations doivent être souscrites dans un délai de dix jours(10) à compter de la date de session ou de la cessation.

#### 2.2.2.5. Déclaration de décès

En cas de décès du contribuable, les revenus imposables doivent faire l'objet d'un :

- Une déclaration globale ;
- Déclaration spéciale.

Ces dernières doivent être souscrites par les ayants droit du défunt dans les six (06) mois, à compter de la date de décès.

### **2.3. Les droits du contribuable**

Le contribuable faisant objet d'un contrôle fiscal jouit de certains droits, à défaut du non- respect de ces derniers par le contrôleur, toute la procédure sera annulée. On parlera alors de l'existence d'un vice de procédure. Ces droits sont :

#### 2.3.1. Information préalable et délai de préparation<sup>22</sup>

Aucune vérification approfondie ne peut être sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise en mains propres avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte du contribuable vérifié, et qu'il dispose

<sup>21</sup> Guide pratique des déclarations fiscales, direction générale des impôts, Alger, 2015, P14

<sup>22</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, direction des recherches et des vérifications, éd 2003, P26

D'un délai de de préparation. Ce délai qui court à compter de la date de réception de cet avis est de :

- Dix(10) jours minimum en cas de vérification de comptabilité ;
- Quinze(15) jours minimum en cas de VASFE.

L'avis de vérification est considéré notamment comme régulier si le destinataire :

- Refuse de retirer la lettre qui lui a été présentée par le facteur ;
- Est informé par un avis que le pli est tenu ç sa disposition au guichet de la poste ;
- A changé d'adresse sans avoir averti le service des impôts, retour de la lettre avec mention « inconnu à l'adresse indiquée ».

Par contre, l'avis est irrégulier :

- Lorsqu'il a été remis à une personne n'ayant pas qualité pour recevoir au lieu et place du contribuable concerné ;
- Lorsque l'avis a été renvoyé aux services des impôts pour :
- Erreur dans l'adresse ;
- Envoi à une ancienne adresse alors que la nouvelle adresse est connue des services fiscaux

Dans le cas où le contribuable se trouve en prison, l'avis de vérification sera transmis à la maison d'arrêt par voie judiciaire, situation au demeurant exceptionnelle.

Sous peine de nullité de la procédure, l'avis de vérification doit comporter les informations suivantes :

- Date et heure de la première intervention ;
- La période à vérifier ;
- Les impôts et taxes à vérifier ;
- Les documents à consulter ;
- Mention expresse que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix durant le contrôle.
- Cette mention est indispensable et son absence peut entraîner la nullité de la vérification.

Néanmoins, les vérificateurs peuvent procéder à des constatations matérielles inopinée sans la présence du conseil .Par exemple, ils peuvent procéder à l'inventaire physique de stocks, ou s'assurer des documents comptables. Par contre, l'examen au fond de la comptabilité n'interviendra qu'après le délai minium accordé de dix jours qui permet au contribuable de choisir un conseil de son choix

En fin l'avis de vérification mentionne le nom, prénom et gardes des vérificateurs et comporte leur signature. Ces derniers doivent avoir au minimum le grade de contrôleur.

### 2.3.2. L'assistance d'un conseil

Au début de la vérification et au moment de la notification des redressement, tout contribuable est informé qu'il peut, s'il désire, se faire assister par un conseil de son choix pour suivre le déroulement de la vérification ainsi que pour discuter les propositions de redressement

Donc le contribuable peut se faire assister d'un conseil de son choix (avocat, comptable...etc.) durant la vérification et doit être averti de cette faculté, sous peine de nullité de la procédure.

### 2.3.3. Non-renouvellement d'un contrôle

« Sous réserve des dispositions de l'article 96 ci-dessous, lorsque la vérification de comptabilité au titre d'une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou taxes, est achevée et sauf cas où le contribuable a usé de manœuvres frauduleuses ou fourni des renseignements incomplets durant la vérification, l'administration ne peut plus procéder à une nouvelle vérification des même écritures au regard de mêmes impôts et taxes pour la même période »<sup>23</sup>

La vérification doit être considéré comme achevée lorsque les redressements sont devenus définitifs, et ce, après émission du rôle de régularisation

S'il n'y a pas de redressement, la vérification est considérée comme achevée lorsque le contribuable a été averti de cette situation par le biais d'un procès-verbal de carence.

### 2.3.4. La limitation de la durée de vérification sur place

« Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois, en ce qui concerne :

---

<sup>23</sup> Art 20-8, code des procédures fiscales, Algérie, éd 2012

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaire annuel n'excède pas 1 000 000 DA pour chacun des exercices vérifiés
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaire n'excède pas 2 000 000 DA pour chacun des exercices vérifiés

Ce délai est porté à six(06) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaire annuel n'excède pas respectivement 5 000 000 DA et 10 000 00 DA pour chacun des exercices vérifier

Dans tous les autres cas , la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf(09) mois »<sup>24</sup>

Ces délais ne sont pas applicables dans le cas de manœuvres frauduleuses dument établies ou lorsque le contribuable a fourni au cours de la vérification des renseignements incomplets ou inexacts ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou justifications.

### 2.3.5. Les droits liés à l'exercice du pouvoir de vérification

En plus des droits accordés au contribuable lors de l'exercice de la procédure de vérification, le législateur confère, au cours de la période de redressement, des garanties lui permettant de parvenir son acceptation ou son désaccord et de procéder, le cas échéant, à des recours

Les garanties qui sont reconnues en la matière reposant principalement sur la mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire qui consiste en :

- La notification de redressement
- La réponse du contribuable

#### 2.3.5.1. La notification de redressement

Des résultats d'une vérification disent être portés à la connaissance du contribuable sur la base d'une notification de redressement qui doit être adressée par une lettre recommandée avec accusé de réception ou remise e mais propres, détaillée et motivée de manière à permettre à reconstituer les bases d'imposition.

#### 2.3.5.2. Droit de réponse

---

<sup>24</sup> Art 20-5, code des procédures fiscales, Algérie, éd 2012

Le contribuable dispose d'un délai de 40 jours et 30 jours pour la VC et VASEF respectivement, pour formuler ses observations ou son acceptation. Avant l'expiration de ce délai, il peut demander des explications verbales sur le contenu de la notification. Après l'expiration le délai de réponse, le contribuable est invité au débat contradictoire au nom des éléments de réponse présentés.

A travers ce chapitre nous Avon pu définir et monter que le contrôle fiscale permet de déceler les irrégularités et les omissions, que ce soit par la dissimulation d'une partie du chiffre d'affaire ou des revenus réalisés.

Il est indispensable que l'administration fiscale puisse vérifier la conformité des déclarations fiscales par rapport à la réalité dans le respect des règles adoptées par le législateur

C'est pourquoi, il est nécessaire de procéder régulièrement à des contrôles a posteriori lesquels peuvent revêtir plusieurs formes en vue de vérifier la sincérité des déclarations fiscales souscrites.

En conclusion les contribuables fraudent pour s'enrichir, mais plusieurs raison aussi poussent à frauder

Malgré la diversité des causes de la fraude, les conséquences aussi restent nuisibles sur tous les niveaux et surtout pour les sociétés

Et pour cela l'administration fiscale fait tout son possible pour essaie de combattre ce phénomène par tous les moyens qu'elle dispose.

CHAPITRE II

## Chapitre II : l'engagement de la vérification fiscale

la vérification est d'une importance majeure dans la lutte contre la fraude fiscale vue qu'elle exige des recherches et investigation très poussées sur les déclarations souscrites par le contribuable et aussi sur la tenue de la comptabilité, ainsi que sur d'autres renseignements susceptibles de guider le vérificateur durant sa mission

Le processus de la vérification obéit à une réglementation et un défaut de son application par le vérificateur entraîne sa nullité, donc il doit bien préparer sa mission et suivre les démarches édictées par la loi

Le vérificateur doit suivre un programme de vérification et ce dernier contient :

### ❖ les critères de sélection des dossiers à vérifier

Le programme de la vérification doit concerner les dossiers des contribuables comportant de sérieuses présomptions de fraude et couvrir l'ensemble du territoire national (actuellement le programme est élaboré par la DRV)

pour ce faire, l'administration fiscale procède à la sélection des dossiers selon les critères recommandés par les circulaires en vigueur, c'est ainsi qu'il est recommandé d'élaborer des programmes de vérification de façon à mettre une vérification tant au plan géographique selon la nature d'activité, les critères les plus importants sont :<sup>25</sup>

- le choix doit porter en priorité sur le contribuable n'ayant jamais fait l'objet d'une vérification.
- L'importance du CA déclaré au cours des deux dernières années sachant que les contribuables les plus importants doivent être vérifiés en priorité.
- Déclaration de déficits répétitifs et de bénéfice très faible par rapport au CA déclaré et la nature de l'activité exercée.
- Constatation d'une importance fluctuation des chiffres d'affaires déclarés sur une période de trois à quatre années.
- Les activités à forte présomption de fraude (importation, ventes en gros, production et promotion immobilière...etc.)déclarant des chiffres d'affaires minorés au regard de l'importance des moyens exploités.

---

<sup>25</sup> Ourezki M, le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale, *mémoire de fin de cycle*, IEDF, 23eme promotion, 2005-2007, P49

- Professions libérales, et prestations de service établie depuis plusieurs années (cliniques médicales, agences immobilières, agences de location de véhicules...etc.)

Il convient de rappeler qu'il faut immédiatement programmer les entreprises importantes cessant leurs activités et qu'il faut éviter la programmation des entreprises se trouvant dans des secteurs traversant des crises tel que le bâtiment et de ne pas programmer les dossiers d'une corporation tout entière ou d'une population fiscale d'une même zone géographique et de ne pas programmer les dossiers pour lesquels l'administration ne dispose pas d'informations et ou la fraude n'est pas avérée.

Ce chapitre est répartie en deux section dans la première est consacré pour la mise en œuvre de la vérification de comptabilité et enfin les travaux de fin de vérification (section02)

### **Section01 : Mise en œuvre de la vérification de comptabilité**

Avant d'entamer la vérification l'administration fiscale doit procéder a des travaux nommées travaux préliminaires

#### **1. Travaux préliminaires**

##### **1.1. Préparation de la vérification**

Le vérificateur dispose du délai accordé au contribuable en vue de lui permettre de préparer se comptabilité, pour effectuer au bureau certains travaux préliminaires à la vérification de comptabilité à savoir :

- Le retrait et l'étude du dossier fiscal.
- L'étude de la documentation technique

##### **1.1.1. retrait et examen des dossiers fiscaux**

L'exploitation des renseignements et documents contenus dans le dossier fiscal permet en premier lieu aux vérificateurs de prendre connaissance avec l'établissement à vérifier

Il permet également d'avoir des renseignements utiles sur l'activité exercée, les propriétaires ou les associés ainsi que tout évènement intéressant la vie de l'entreprise (changement de statut, augmentation de capital...etc.). L'exploitation des déclarations souscrites aide à connaître, en outre, le degré du respect des obligations déclaratives, et

partant la moralité fiscale du contribuable. Il permet enfin de s'assurer du respect en général de la législation fiscale en vérifiant notamment :

- Le régime fiscal appliqué.
- Les exonérations accordées
- Les achats en franchise effectués.
- Les taux de TVA appliqués.
- L'imposition effective des bases déclarées...etc.<sup>26</sup>

Le vérificateur doit examiner pour chaque affaire à vérifier :

- Le dossier fiscal ouvert au nom de l'entreprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaire (TCA) , de taxe sur l'activité professionnelle (TAP), de bénéfices industriels et commerciaux (IRG et IBS) ou de bénéfices des professions non commerciales (IRG/BNC)
  - Le dossier personnel (IRG) de l'exploitant individuel ou des associés et des principaux dirigeants de société<sup>27</sup>

#### 1.1.1.1.Examen du dossier des impôts directs

Il s'agit d'un examen attentif des différentes déclarations annuelles. Ce travail a pour objet de vérifier la régularité des dépôts des déclarations, et à l'issue duquel trois cas peuvent se présenter :

- Régularité des déclarations
- Déclarations tardives, dans ce cas les dépôts tardifs doivent être relevés. Les conclusions seront tirées lors de la procédure de redressement (évaluation ou taxation d'office) :
- Déclarations non souscrites, l'évaluation ou la taxation d'office sera retardée jusqu'à
- L'examen sur place des documents comptables présentés<sup>28</sup>.

Le vérificateur doit également s'assurer de l'émission des rôles concernant les exercices non prescrits par la présentation des avertissements par les contribuables.

<sup>26</sup> LASSOUAGH KAMEL, Cours du contrôle fiscale, institut d'économie douanière et fiscale, Algero-tunisienne, 2001, P8

<sup>27</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, Direction des recherches et des vérifications, éd 2003, P30

<sup>28</sup>Idem, p31.

En outre, il doit examiner les dossiers personnels du contribuable et ceux de ses associés ou des dirigeants de la société ce qui permettra de connaître :

- Ses éléments de train de vie ;
- Ses acquisitions de propriété effectuée durant la période vérifiée ;
- Les emprunts contractés, les personnes à charge et ses valeurs mobilières...etc.

#### **1.1.1.2. Examen du dossier des TCA**

L'agent vérificateur doit contrôler les dates de dépôts des déclarations mensuelles ou trimestrielles, les sanctions prévues pour les dépôts tardifs et les taux appliqués.

En outre, il doit effectuer un rapprochement avec le CA souscrit en matière d'impôts directs. Lorsqu'il constate une différence entre le fait générateur de l'impôt et les encaissements effectués, il doit procéder à la reconstitution du chiffre d'affaires par exercice.

#### **1.1.2. Etude de la documentation technique afférente à l'activité professionnelle**

Afin de mieux connaître la nature de l'activité exercée, notamment les procédés de fabrication, la nature de la matière et fourniture consommée, le vérificateur peut s'appuyer sur une documentation technique professionnelle qu'il peut consulter avant d'engager les travaux de vérification.

En effet, même si celle-ci est ancienne, elles sont susceptibles d'apporter des éléments d'information précieux notamment sur les formules de fabrication, les machines utilisées, la technologie employée, les relations entre les différents matières mises en œuvre, les taux de perte admissibles, les taux de bénéfice normaux...etc.

#### **1.2. Elaboration de document de synthèse**

D'autre part, les vérificateurs ne doivent pas porter un jugement préconçu sur la régularité de la comptabilité à travers les anomalies relevées au cours de la préparation de la vérification, mais seulement après avoir examiné le détail de la comptabilité sur place et obtenu des explications du contribuable qu'ils peuvent se prononcer sur le fait que les indices recueillis au cours de la phase préparatoire ne doivent pas être considérés comme de sérieuses présomptions d'irrégularités.

Dans cette phase de vérification, il est nécessaire que le vérificateur établisse des documents de synthèse pour qu'il puisse faire une étude comparative améliorée. Il s'agit

de l'état comparatif des bilans, du relevé de la comptabilité, du relevé des chiffres d'affaires et du relevé des frais généraux.

Après l'étude des dossiers, les vérificateurs établissent les relevés de la comptabilité et les états comparatifs des bilans.

### **1.2.1. Etat comparatif du bilan**

Ce document retrace les données comptables de l'entreprise pour toute la période concernée par la vérification, il reprend l'ensemble des postes d'actif et passif de tous les bilans des quatre (04) années non prescrites.

L'établissement de cet état permet aux vérificateurs de suivre les variations des comptes au cours des années considérées et très particulièrement le mouvement des immobilisations, leurs amortissements, les provisions constituées ainsi que les plus-values réalisées.

Il retrace sur le même imprimé l'ensemble des écritures comptables se rapportant aux comptes des bilans des quatre (04) exercices non prescrites. Ce document permet d'apprécier<sup>29</sup> :

- L'apparition ou la disparition de postes comptables ;
- Les variations des comptes du bilan ;
- L'accroissement des amortissements ;
- L'évolution des provisions ;
- Les mouvements des emprunts.

### **1.2.2. le relevé de la comptabilité**

Le relevé de comptabilité permet l'examen rapide et global de l'ensemble des comptes de résultats (CDR) de chacun des exercices vérifiés, ayant pour objectif de :

- Déceler d'éventuelles fluctuations anormales de certains postes de frais et charges
- De comparer les bénéfices bruts et nets de différents exercices comparativement aux chiffres d'affaires correspondants
- D'apprécier l'évolution du chiffre d'affaires compte tenu des fluctuations des achats et des stocks au cours des exercices faisant l'objet d'un contrôle

---

<sup>29</sup>LASSOUAGH KAMEL, Op.cit., P09

- Il convient, toutefois de préciser que le fait de déceler des discordances ne signifie pas nécessairement l'absence de la sincérité de comptabilité.

### **1.2.3. le relevé de chiffres d'affaires<sup>30</sup>**

Le l'établissement de ce relevé a pour finalité e permettre aux vérifications de connaître les chiffres d'affaires déclarés mensuellement par taux d'imposition pour toute la durée touchée par la vérification, il permet, à travers des rapprochements avec les factures de ventes et les factures d'achat, de s'assurer que :

- L'ensemble des chiffres d'affaires a fait l'objet de déclaration au cours des mois considérés ;
- Les chiffres d'affaires ont été déclarés pour leurs taux de TVA correspondants ;
- Les livraisons à soi-même ont bien fait l'objet de déclaration ;
- Le total des CA déclarés correspond à ceux reconstitués par les vérificateurs.

### **1.2.4. le relevé détaillé des frais généraux**

Cet état établi dans les mêmes conditions que les états précités permet de suivre l'évolution annuelle des charges par nature et de relever celle qui parait excessive.

### **1.2.5. les recherches préalables**

Concurremment avec l'analyse des dossiers fiscaux, ainsi que les documents de synthèse des contribuables, le vérificateur effectue certaines recherches afin de recueillir des renseignements nécessaires pour le contrôle et ces en usant de son droit de communication auprès des tierces personnes . A ce titre , il peut solliciter :

- ✓ Les établissements bancaires en vue de lui communiquer les mouvements des comptes bancaires du contribuable pour les rapprocher avec les écritures comptables afin de déceler les éventuelles erreurs.
- ✓ Les fournisseurs pour apprécier l'importance des achats effectués et vérifier leur comptabilisation.
- ✓ Les services et établissement publics décantant des renseignements ayant une incidence fiscale telle que :
  - Les services de la conservation foncière pour apprécier le patrimoine immobilier et les variations dont il a fait l'objet
  - Les services de douanes pour recueillir les renseignements complémentaires se rapportant aux importations et aux exportations.

---

<sup>30</sup> Idem, P09

Ainsi , la douane communique mensuellement a la DGI et informatiquement les informations liées au commerce extérieur et à l'importation . Ces informations sont transmises aux DIW par disquette pour l'exploitation.

## **2. L'exécution de la vérification de comptabilité**

La vérification de la comptabilité est définie comme étant l'examen critique sur place de l'ensemble des documents comptables. Les vérificateurs procèdent successivement à l'examen de la comptabilité en forme, dans le fond et en fin à la reconstitution des bases d'impositions

L'examen critique de la comptabilité consiste deux phases : la forme et dans le fond.

### **2.1. L'examen de la comptabilité en la forme**

Pour que la comptabilité présentée soit une traduction fidèle de la situation d'une entreprise, celle-ci doit satisfaire et requérir les trois critères suivant :

#### **2.1.1. La comptabilité complète et régulière<sup>31</sup>**

➤ la vérification implique l'existence d'une comptabilité pour les contrôles . cette dernière est réputée régulière et complète lorsqu'elle est tenue selon les règles et procédures en vigueur. La comptabilité doit être appréciée au niveau de la qualité de l'information produite à travers l'enregistrement des opérations

Le jour de l'intervention , le contribuable met à la disposition du contrôleur certains documents obligatoires a les citer :

- Livre d'inventaire :chaque année un inventaire des éléments d'actif et passif est effectué pour constituer à la fin le bilan qui est le compte de résultat et du résumé des flux de gestion internes

- Livre journal : contient les écritures qui sont enregistrées opération par opération et au jour le jour . Il est la base de la tenue de la comptabilité

Pour chaque opération , il précise la date ,l'origine, l'objet ,l'imputation ,le numéro de la pièce justificative et le mode de paiement ou d'encaissement

- Les pièces justificatives : le vérificateur doit examiner et contrôler la validité des enregistrements comptables est ces dernières doivent être appuyée par des pièces justificative, datée

Tous ces livres, documents et pièces justificatives doivent être gardés pendant 10ansau moins , à compter de la date de la clôture de l'exercice.

---

<sup>31</sup> ALAIN BURLAND, *Comptabilité et droit comptable*, Paris, éd Gualino, 1998, P245

### 2.1.2. La sincérité

La sincérité peut se définir comme l'application de bonne foi des règles et procédure en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir la réalité et de l'importance des opérations, évènements et situation.

### 2.1.3. La comptabilité probante

Ce caractère signifie l'inexistence d'erreur, omissions ou inexactitudes graves et répétées la présence de toutes les pièces justificatives pour le vérificateur. Ces justifications se différencient selon la nature des opérations réalisées à savoir des opérations d'achat, de vente au de stock...etc.<sup>32</sup>

## **2.2. L'examen de la comptabilité en le fond**

Pour apprécier la sincérité de la comptabilité, l'examen approfondi de la comptabilité se traduit par un double contrôle : le contrôle interne et le contrôle externe

### **2.2.1. Contrôle interne**

Il touche principalement les postes comptables les plus sensibles concourant à la formation du bénéfice brut

A cet effet, le vérificateur contrôle les contrats, les ventes et les stocks dont les manipulations sont souvent utilisées par les contribuables pour diminuer leurs charges fiscales, par la minoration ou la majoration suivant le cas de ces postes, à titre d'exemple le contrôle des stocks qui s'effectue comme suit :

✓ **Le contrôle des stocks**<sup>33</sup> : les stock correspondent à des actifs détenus pour être vendus dans le cours normale de l'activité, en cours de production pour une telle vente, ou sous forme de matière première ou de fourniture devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de service

Une manipulation quelconque de ce poste induit à une variation directe du résultat imposable

○ La minoration des stocks : la valeur des stocks résultant de l'inventaire extracomptable au jour de la vérification supérieure au montant des stocks déclarés. le vérificateur peut retenir que les stocks ont été minorés quantitativement à la clôture du

<sup>32</sup> Guide du vérificateur de la comptabilité, op.cit. P73

<sup>33</sup> Idem, P74

dernier exercice , pour déduire le bénéfice imposable ou bien des achats ont été effectués son facture depuis le début de l'exercice

○ La majoration des stocks : la valeur des stocks résultant de l'inventaire extracomptable est inférieure au montant des stocks déclarés . A défaut d'explication satisfaisantes , cette circonstance peut laisser présumer des dissimulations des ventes depuis le début de l'exercice en cours , ou que les stocks du dernier exercice vérifié ont été gonflés artificiellement pour couvrir les ventes sans factures de la période vérifiée .

### 2.2.2. Contrôle externe :

Pour s'assurer de la sincérité de la comptabilité en le fond , des recherches externes sont nécessaires pour pouvoir admettre les pièces justificatives et les écritures y afférentes

Ces contrôles peuvent permettre ou bien d'admettre la sincérité de celle-ci ou bien remettre en cause une partie ou la totalité de celle-ci en confortant cette remise en cause par des justifications valables (retour des marchandises fictifs, non comptabilisation d'une partie des achats...etc.)

## 3. Le rejet de la comptabilité

Le rejet de la comptabilité, est une décision de l'administration fiscale lorsque elle trouve des infractions ou d'irrégularités graves qui enlève à la comptabilité toute sa force probante le rejet peut être prononcé dans trois cas <sup>34</sup>

- Lorsque tenue des livres comptables non conformes aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce et établie selon les normes de système comptable financier.
- Lorsque la comptabilité privée de toute valeur probante du fait de l'absence de pièces justificatives.
- Lorsque la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves liées aux opérations comptables

## 4. Etude des états financiers

L'analyse des documents comptables et l'étude des classes participantes à la formation du bénéfice brut ne suffisent pas pour fournir une opinion sur la

<sup>34</sup> Art 43, code des procédures fiscales, op.cit.

sincérité de la comptabilité, d'où la nécessité d'exposer un autre examen portant sur quelque compte du bilan et pour s'assurer de la sincérité des données qui figure au CDR

#### **4.1. Etudes des comptes du bilan**

Avant d'exécuter la vérification, le vérificateur s'assure de la conformité du bilan présenté avec la balance d'inventaire retracée par le livre d'inventaire et les soldes des comptes du bilan figurant au niveau du grand livre.

##### **4.1.1. L'actif**

Un actif est une ressource qui provient d'évènement passés, contrôlée par l'entreprise, et qui procure à celle-ci des avantages économiques futurs sous forme de flux positifs de liquidités.

Cette classe comporte :

- Les immobilisations corporelles : terrains, constructions...etc.
- Les immobilisations incorporelles : logiciels, brevets, écart d'acquisition ...etc.
- Les immobilisations financières : titres immobilisés, droit de propriété, droit de créance...etc.
- Les immobilisations en concession : droit de concédant, agencement en concession ...etc.
- Les immobilisations en cours : avances et acomptes versés sur commande d'immobilisation, immobilisations corporelles en cours...etc.

##### **✓ Immobilisation :**

Les immobilisations sont comptabilisées à leurs couts initiaux diminués du cumul des amortissements et pertes de valeur conformément aux règles de SCF

Le contrôle de ce compte permet de vérifier principalement ce qui suit <sup>35</sup> :

- Que la valeur des immobilisations portée au bilan correspond à celle mentionnée sur les fiches historiques des immobilisations
- L'existence physique des immobilisations qui n'ont pas été enregistrée soit par une somme minorée, soit par une somme majorée qui permet de dégager les marges d'amortissement

---

<sup>35</sup> BERNARD ESNAULT, *comptabilité financière*, 3<sup>ème</sup> édition economica, 2001

- L'imputation du montant de l'actif cédé au crédit du compte « immobilisation » lorsque il s'agit de cession d'immobilisation
- la constatation des plus-values de cession des immobilisations
- Que les frais engagés lors de la création de l'entreprise , et les frais relatifs à son développement sont englobés dans le comptes « frais préliminaires », et sont comptabilisés selon le SCF
- Que les travaux en cours sont portés en hors-taxes
- Le rattachement de certains frais à leurs comptes d'immobilisation les concernant, exemple :frais de transport ,douane...etc.

✓ **L'amortissement des immobilisations :**

L'amortissement en général est la consommation des avantages économiques de l'actif, et la répartition systématique du montant amortissable de l'actif sur sa durée d'utilité

Il existe plusieurs méthodes d'amortissement : amortissement linéaire, l'amortissement par composant et l'amortissement dégressif (le fisc algérien s'appuie sur l'amortissement linéaire), à cet effet , le vérificateur doit accorder une importance particulière au contrôle des amortissement tout en vérifiant :

- Que les amortissements constatés concernent des biens inscrits en comptabilité
- Si les amortissements portés sont suffisants et ne sont pas surévalués
- La durée de chaque bien, les taux appliqués pour l'amortissement dans les états financiers conformément aux nouvelles normes
- Si les entreprises disposent régulièrement des tableaux des amortissements effectués
- Si la valeur comptable brut et l'amortissement sont déterminés au début et à la fin de l'exercice comptable

✓ **TVA :** dans ce cadre, le vérificateur procédera a la vérification des éléments suivants :

- L'imposition des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même
- La régularité des factures , la date de l'opération , le fournisseur , le pris hors-taxes

- La récupération régulière de la TVA supportée lors d'acquisition des immobilisations incorporelles
- L'application des proportionnalités reconnues pour ce qui concerne la déduction de la TVA

✓ **Clients et comptes rattachés :**

Ce compte englobe les créances réalisées par l'entreprise suite à une vente des biens et services rattachés à son cycle d'exploitation

Le vérificateur doit :

- S'assurer de l'existence de certains clients par la technique de sondage, et ceci en vue de confirmer l'exactitude des soldes , l'identité de ces clients et la réalité des transactions
- Les enregistrements comptables sont réguliers et que les effets sont comptabilisés à leurs valeur réelle
- Tous les règlements effectués correspondent bien à des factures comptabilisées

✓ **Charges constatées d'avance :**

Ce sont les charges qui correspondent à l'achat des biens et services , comme le paiement des avances de loyers , les assurances , des achats de marchandise...etc.

Dans ce cas le vérificateur s'assure de :

- L'existence des factures qui justifient le paiement des frais à l'avance
- Ce compte fonctionne comme suit : il est débité lorsque la charge est payée, il est crédité lorsque le service est rendu

✓ **Valeurs mobilières de placement :**

C'est l'ensemble des placements financières , actions et obligations d'une entreprise ainsi que des bons de trésor en vue de réaliser des gains financiers, à cet effet , le vérificateur procédera a un rapprochement des revenus comptabilisés avec les conditions de rémunérations spécifique pour chaque catégorie de placement et encaissement

✓ **Banque , établissement financière et assimilés :**

Il englobe les avoirs en banque , les intérêts courus et toutes les opérations réalisées par une entreprise avec d'autres établissements financières...etc.

Dans ce cas le vérificateur doit :

- S'assurer de l'exactitude des écritures comptables affectant le poste « banque » avec les relevés bancaires produits
- Vérifier le moyen de règlement des clients

✓ **Caisse :**

Concerne l'ensemble des encaissements et décaissements réalisés en espèces pour les besoins d'une entreprise

La vérification permet de s'assurer que :

- La caisse est d'abord à jours
- Les mouvements de fonds effectués sont inscrit à la bonne date
- La dépense correspond effectivement à une charge nécessaire à l'exploitation
- Les imputations des recettes et des dépenses par caisse sont correctes
- Toutes les dépenses réalisées par espèces sont justifiées
- Toutes encaissement fait objet d'un enregistrement convenable

#### **4.1.2. Passif**

Le passif est constitué des obligations actuelles de l'entité résultant d'évènement passés et dont le règlement doit aboutir à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques

On distingue :

- Un passif courant : il constitue un engagement réglé dans le cadre du cycle d'exploitation de l'entreprise , ou dont l'échéance n'excédant pas une année
- Un passif non courant : tous les autres éléments de passif a nature exceptionnelle dont l'échéance dépasse les 12 mois

✓ **Comptes de capitaux :**

Selon le SCF le compte de capitaux comprend les moyens de financements apportés ou laissés à la disposition de l'entreprise de façon durable par le ou les propriétaires

Le vérificateur doit s'intéresser :

- Aux mouvements ayant affectés le capital de la société , soit une augmentation ayant pour origine le recours à l'emprunt , l'incorporation des réserves ou de nouveaux apports , soit une réduction due au

remboursement de ses apports ou la distribution des primes d'émission aux associés

- Pour les entreprises individuelles , le capital social fonctionne comme un compte courant ordinaire qui enregistre les apports et les prélèvements de son exploitant. Le vérificateur doit évaluer l'ampleur de ses mouvements afin de mieux refléter le patrimoine de l'exploitant
  - L'imposition a l'IRG d'une partie ou la totalité des réserves distribuées aux associés ou autres bénéficiaires <sup>36</sup>
  - Dans le cas de cession de parts sociales, si une plus-value de cession a été réalisés , elle sera soumise à l'IRG<sup>37</sup>
  - La tenue des provisions doit répondre à l'exigence de forme et de fond requise par la législation en vigueur et doivent être étayées des justificatifs montrant bien , qu'à l'époque de leurs constitutions , tous les éléments de preuves étaient réunis
  - s'assurer que les réserves ne comprennent pas des provisions devenues sans objet
  - l'usage des subventions d'équipement accordées par l'état ou les collectivités publiques pour l'acquisition d'immobilisation
  - une réduction du capital qui se fait par une imputation des pertes ou par le remboursement des apports et des primes d'émission aux associés.
- l'imposition de l'IRG n'est pas exigée

✓ **les comptes financiers ( emprunts)**

c'est l'ensemble des ressources financières externes, affectées de façon durable au financement des moyens d'exploitation ou de productions . Ils participent concurremment avec les capitaux propres à la couverture des besoins durables de l'entreprise<sup>38</sup>

L'examen de ces comptes passe par la vérification

- la vérification des montants enregistrés dans ses comptes en le comparant avec les sommes réelles par le biais des recoupements chez les différents partenaires

Cette comparaison pousse le vérificateur a procédé :

<sup>36</sup> Art 88-1, *code des impôts directs*, Algérie

<sup>37</sup> *Idem*, Art 172-1

<sup>38</sup> *Mémento pratique, le comptable*, 21e édition Francis lefevre, 2002, P433

- la vérification des emprunts effectués par l'entreprise pour s'assurer qu'ils n'ont pas d'effectifs
- l'examen des taxes facturées (régularité, fait générateur...) en les rapprochant aux relevés des déductions opérées
- toutes dettes contractées en vue d'acquérir une immobilisation dot être justifiées
- l'analyse des factures payées et impayées ont demandant la confirmation des fournisseurs.

#### **4.2. Etude des comptes de résultats**

Pour s'assurer de la sincérité des données qui figure au CDR, le vérificateur procède a une vérification des comptes de produits et charges.

##### **4.2.1. Les produits**

C'est l'augmentation d'avantage économiques apparus aux cours de l'exercice sous forme d'augmentation d'actifs ou de diminutions du passifs et qui ont provoqué une augmentation des capitaux propres

On distingue les « revenus » qui proviennent de l'activité courante de l'entreprise et les « gains » qui sont les profits de cession d'immobilisations , plus-value de réévaluations d'actifs

Les techniques de vérification vont porter sur les comptes suivantes :

##### **✓ la production immobilisée :**

ce compte enregistre le cout de production des travaux faits par l'entreprise pour elle-même. il doit intégrer le cout d'acquisition des matériaux consommés pour la production des biens ainsi que les frais financiers supportés par les dettes de cette immobilisation

il convient pour ce compte , de vérifier d'abord sur place que les travaux de l'entreprise pour elle-même sont portés dans « l'actif immobilisé », ensuite s'assurer que d'autres éléments contribuant à la détermination du cout de cette production ,sont tenus en compte a savoir les charges saisies par la comptabilité analytique comme exemple les salaires

quant à la vérification en matière de TVA, il s'agit d'examiner le fait générateur pour les livraisons à soi-même

✓ **la production stockée ou déstockée :**

ce compte correspond aux variations des stocks de biens et services produits , elles sont relatives aux entrées sorties , clôture d'exercice ou l'inventaire .Il est indispensable pour abolir le moindre doute sur la sincérité de ce compte d'observer : les fiches d'inventaire , l'évaluation des stocks, comptabilité analytique

✓ **produits financiers :**

contient les ressources que tire l'entreprise de ses activités financières (produits de placement, escomptes obtenus, profits net sur cession d'éléments d'actif, gains de change...etc.)<sup>39</sup>

le vérificateur suffit de vérifier si les produits financiers sont imposables ou pas à travers :

- l'analyse de la régularité de comptabilisation des différences de change
- les conditions de rémunération des placements et leurs comparaisons avec les revenus déclarés
- étude des virement bancaires , les factures avec escompte et l'encaissement de coupons

✓ **Autres produits opérationnels :**

Ils représente des produits divers qui relèvent d'activité ordinaire . Ce compte comprend : les brevets , les licences, autres produits de gestion courante.

Il faudra s'assurer dans ce cas des avis bancaires , factures et des correspondances échangées

✓ **Produits extraordinaires :**

Ce compte est utilisé que pour enregistré des évènements non liés à l'activité de l'entreprise , son contrôle s'effectue selon la nature et le montant de l'élément porté , son origine et sa crédibilité

✓ **Subvention d'exploitation :**

Il s'agit des versements , faits généralement par des organismes publics (Etat, collectivités locales...)pour compenser le besoin de financement de l'entreprise (cas des minoteries par exemple)<sup>40</sup>le vérificateur doit s'assurer que :

<sup>39</sup>CHRISTINE COLLETTE, *Gestion fiscale des entreprises*, ellipses, 1998, P113

<sup>40</sup>BEATRICE, FRANCIS, GRAND GUILLIOT, *analyse financière*, Gualino 4e édition, 2007, Paris, P31

- Les subventions reçues ont été comptabilisées comme un élément de leur chiffre d'affaires imposable de l'exercice

Les anomalies relevées dans ce compte peuvent avoir pour origine :

- Les subventions d'exploitation et les prestations de service ne confuses pas avec les subventions d'investissement
- Les aides accordées par les collectivités publiques et organismes internationaux ayant le caractère de fond de dotations

✓ **Reprise sur pertes de valeur et provisions :**

Elles sont des annulations totales ou partielles des provisions sur éléments d'actifs et des risques provisionnés Ils se font étudiés fiscalement grâce aux relevés de décisions des organes compétents.

#### 4.2.2. Les charges

Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques , liées à la diminution d'actif ou à l'augmentation de passif survenue au cours de l'exercice .Elles comprennent les dotations aux amortissements et aux provisions et les pertes de valeurs

Le contrôle de cette classe et souvent le plus délicat pour leur effet directe sur le résultat fiscal de l'entité

✓ **Services extérieurs :**

C'est l'ensemble des charges résultantes d'un exercice comptable , réalisé dans l'intérêt de l'entreprise. Le vérificateur s'assure que :

- Les loyers sont engagés pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise
- Tous les contrats de location sont enregistrés
- Le montant de ces charges n'est pas exagéré
- La valeur des frais « entretien, réparations et maintenance »ont été véritablement engagé au profit des éléments immobilisés de l'actif

✓ **Charges de personnel :**

Selon le SCF, les charge de personnel comprennent ;

- Les rémunérations du personnel y compris les rémunérations alloués aux dirigeants sociaux et le cout des rémunérations en nature

- Les cotisations des caisses sociales et de prévoyance , liées à ces rémunérations
- Les autres charges sociales, telles que les œuvres sociales (cantines, comité d'entreprise)

Et l'examen de ce compte portera sur :

- La vérification de l'exactitude des montants inscrits et sur l'accomplissement des obligation déclaratives qui s'y rattachent

Ainsi le vérificateur et appelé à :

- S'assurer que l'entreprise tient valablement les registres prévus par la loi
- S'assurer que l'ensemble des rémunérations accordées au personnel sont correctement soumis à l'IRG et fait l'objet des déclarations correspondantes
- Apprécier la réalité des prestations de personnel

✓ **Impôts, taxes et versement assimilé :**

C'est des charges correspondant d'une part , a des versements obligatoires a l'état et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publique , d'autre part , a des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social<sup>41</sup>

Le vérificateur doit se concentrer sur ce compte pour déterminer si :

- Les amendes et pénalités n'ont pas fait l'objet d'une déduction
- Les déclarations présentées au trésor public sont conformes à celles comptabilisées

✓ **Charges financières :**

Elles correspondent à la rémunération des ressources d'emprunt et dépendent du niveau de l'endettement et des taux d'intérêt

Le vérificateur doit s'assurer que :

- Les charges d'intérêts ont été contractés dans l'intérêt de l'entreprise
- Le calcul des intérêts déclarés conforme avec le tableau d'amortissement des emprunts
- L'entreprise paie ses obligations envers le trésor

---

<sup>41</sup>BRIGITTE MONNET, DANIEL FIESS, *Fiscalité 2008-2009*, Hacheche livre, Paris, 2008, P11

- Les pertes de change sont correctement évaluées à chaque clôture de l'exercice

✓ **Dotation aux amortissements, provisions et perte de valeur :**

Ce compte enregistre les amortissements subis par un ou plusieurs éléments d'actif après usage ou écoulement du temps ainsi que les provisions constituées pour faire face à des pertes ou charges précisées, que les évènements rendent probables<sup>42</sup>.

Le vérificateur doit s'assurer si :

- L'amortissement est pratiqué sur des biens propres à l'entreprise concernée par la vérification
- Les amortissements ont été calculés en hors taxe
- Les provisions sont régulièrement constituées
- Les provisions constituées qui sont devenues sans objet seront réintégrées au résultat de l'exercice

## **Section 02 : travaux de fin de vérification**

Pour chaque vérification il est donné au vérificateur de procéder à une reconstitution des bases d'impositions après un redressement de ces derniers

### **1. Reconstitution des bases d'imposition**

Le vérificateur dispose de plusieurs méthodes de reconstitutions des bases d'impositions, ces dernières varient d'une activité à une autre. Ces en fonction des éléments découverts lors du contrôle sur place et des informations recueillies à partir des recoupements extérieurs...etc.

#### **1.1. Reconstitution à partir des achats**

Cette méthode est la plus utilisée pour les activités d'achat-revente. Elle consiste à retenir les achats déclarés auxquels seront rajoutés les achats dissimulés. Le total des montants d'achat reconstitués sera affecté d'un pourcentage moyen de marge brute.

#### **1.2. Reconstitution à partir des constances de fabrication**

Cette méthode consiste en la reconstitution de la production par l'isolement et le suivi en comptabilité d'un élément acheté, entrant dans la fabrication. La

---

<sup>42</sup>CHRISTINE COLLETTE, op.cit., P118

reconstitution s'appuiera sur les quantités achetées auxquelles seront rajoutées les quantités en stock de début de période vérifiée, diminuées du stock final.

### **1.3. Reconstitution à partir des charges d'exploitation**

Cette méthode consiste en l'évaluation du chiffre d'affaire en fonction d'une charge ayant un rapport constant avec le niveau d'activité. L'unicité du fournisseur d'une matière première (comme exemple) facilite d'avantage l'application de cette méthode.

## **2. Procédure de redressement des bases d'impositions**

La procédure de redressement dépend de respect ou non des obligations fiscales et comptables par le contribuable celle-ci peut être soit contradictoire ou unilatérales.

### **2.1. La procédure contradictoire**

Lorsqu'à la suite d'une vérification de comptabilité, l'agent vérificateur a arrêté les bases l'absence de redressement <sup>43</sup>

La notification adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise au contribuable contre accusé de réception .celle-ci doit être détaillée et motivée pour permettre au contribuable qui dispose d'un délai de 40 jours pour faire parvenir à son acceptation ou formuler ses observations<sup>44</sup>. lorsque les observations du contribuable sont rejetées par les vérificateurs , ceux-ci doivent l'informer par une correspondance également motivée et détaillée

Dans le cas où des arguments raisonnables et explications verbales (justification de quelques écritures, présentation de factures , ou encore demander le déplacement sur place des vérificateurs...etc.) ont été parvenus avant l'écoulement du délai , l'administration doit les tenir en considération et revoir les bases d'impositions pour établir une notification définitive.

Une fois le contrôle achevé et la notification définitive établie, les montants définitifs des droits et pénalités ainsi que leurs délais de paiement seront fixés par l'administration fiscale, et seront émis par voie de rôles à l'attention du contribuable vérifié.

### **2.2. La procédure unilatérale**

---

<sup>43</sup> Art .42, *codes des procédures fiscales*, Algérie, 2012

<sup>44</sup> *Idem*, Art 20

Quand le contribuable n'est pas satisfait aux obligations qu'ils lui incombent, ou quand il refuse le contrôle, l'administration, en tenant compte de cette situation, doit mener à terme la vérification .les procédures utilisées dans ce cas :

### **2.2.1. La taxation d'office**

Dans ce cas, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

- Lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers
- S'il ne détient pas de comptabilités régulières ou de livre spécial prévu aux articles 66et 69 du code des taxes sur le chiffre d'affaires permettant de justifier le chiffre d'affaire déclaré <sup>45</sup>
- La comptabilité porte des erreurs graves, omission et inexactitude.

### **2.2.2. La rectification des bases d'impositions <sup>46</sup>**

La méthode de reconstitution des bases d'imposition dépend de la nature de l'activité vérifiée, de degré de respect des prescriptions l'égalité et les obligations fiscales et de l'empileur des erreurs et des inexactitudes des relevés

Pour cela , le vérificateur utilise différents méthodes , à titre d'exemple les méthodes ci-après :

- La reconstitution du chiffre d'affaire a partir des comptes matières :  
Les vérificateurs ont recours généralement à cette méthode en raison de sa simplicité mais certains activités ne s'y prêtent pas du tout comme les professions libérales , et les entrepreneurs de travaux ...etc., donc cette méthode touche toutes les activités , achat ,vente, production.

#### **2.2.2.1.Le compte matière pour une entreprise d'achat , revente**

Cette méthode se présente comme suit :

---

<sup>45</sup> Art 44, op.cit.

<sup>46</sup> *Guide de vérificateur de comptabilité*, 2003, P122

$$\begin{array}{r}
 \text{Stock initial} \\
 (+) \text{ Achat} \\
 (-) \text{ Stock final} \\
 \hline
 (=) \text{ Consommation reconstituées} \\
 (-) \text{ les consommations déclarées} \\
 \hline
 = \text{ Différence, perte ou dissimulation}
 \end{array}$$

Le pourcentage de dissimulation dégagé, sera appliqué au chiffre d'affaire déclaré à fin de chiffrer les redressements à opérer.

### 2.2.2.2. Le compte matière pour une entreprise de production

Cette méthode se présente de la manière suivante

$$\begin{array}{r}
 \text{Stock initial de matière première} \\
 (+) \text{ Achat réels} \\
 (-) \text{ Stock final de la matière première} \\
 \hline
 = \text{ La consommation brute de matière première} \\
 \\
 (-) \text{ Les pertes en \%} \\
 \hline
 = \text{ consommation nette de matière première à recouvrir en} \\
 \text{ produit finis} \\
 \\
 (+) \text{ Stock initial de produit finis reconverti en matière} \\
 (-) \text{ Stock final de produit finis reconverti en matière première} \\
 \hline
 = \text{ consommation reconstituée de produit finis} \\
 \\
 (-) \text{ Consommation déclarée} \\
 \hline
 \\
 = \text{ Différence ou dissimulation}
 \end{array}$$

**Le taux de dissimulation** = (dissimulation/consommation déclaré)\*100

Ce taux de dissimulation dégagé sera appliqué au chiffre d'affaire déclaré à fin de déterminer le redressement à opérer.

### 2.2.3. La reconstitution de chiffre d'affaire à partir des recettes

Dans cette méthode, le vérificateur se réfère aux différents comptes financiers pour la détermination de la base d'imposition dont la formule est la suivante :

Caisse (totales des débits)  
 (+) comptes bancaires  
 (+) avances client au 01 janvier  
 (-) avances clients au 31 décembre  
 (-) solde clients au 01 janvier  
 (+) solde clients au 31 janvier

---

= chiffre d'affaire reconstitué

### 2.2.4. La reconstitution du chiffre d'affaire à partir de la facturation

Dans les entreprises de travaux publics, la facturation constitue la base en matière d'impôt direct.

La reconstitution de la facturation permet non seulement la vérification des soldes et des avances, mais encore des encaissements et des facturations déclarées.

Encaissement déclarés

(-) Solde client au 01 janvier  
 (+) Avance client au 01 janvier  
 (+) Solde client au 31 décembre  
 (-) Avances client au 31 décembre

---

(=) Facturation reconstituée

(-) Facturation déclarée

---

= Différence

La différence représente les encaissements non déclarée imposable à la TVA

### 2.2.5. La reconstitution du chiffre d'affaire à partir des charges de production

A partir de certains charges liée à la production (salaires distribuée aux personnel) en comparant d'une part les salaires versés au CA déclaré, d'autre part la production de l'entreprise avec les consommations d'électricités pour les quatre exercices vérifie .

Néanmoins, on doit retrouver approximativement le même rapport par exercice sauf en cas de changement de matériel de production.

Les consommations de gas-oil peuvent aussi constituer un moyen de reconstitution des recettes, se procédé est surtout valable pour les entreprise de transports de marchandises et de voyageur. Il faut s'assurer que la totalité du gas-oil qui a été utilisé pour les moteurs et non pas pour l'entretien, la partie non affectée à la consommation doit être réduite.

### 2.2.6. La reconstitution du chiffre d'affaire à partir d'une étude de prix

L'étude de prix a pour but de s'assurer de la véracité de coefficient de la marge brute déclarée pour le contribuable, ce dernier est tiré du rapport suivant :

Coefficient pondéré de la marge brute = prix de vente moyen pondéré (PVMP)/prix d'achat moyen pondéré (PAMP)

$$PVMP = CA / \text{Quantité vendue}$$

$$PAMP = \frac{\text{Stocks initial Achats}}{(\text{Stock initial Achat}) \text{ en quantité}}$$

### 2.2.7. Reconstitution du bénéfice

Bénéfice déclaré

(+) CA dissimulé

(-) Consommations dissimulées

(-) TAP rappelée

---

= bénéfice reconstitué

(-) bénéfice déclaré

---

= Rehaussement

## 3. Les voies de recours et les pénalités

Les contribuables qui suite à une opération de contrôle s'estiment imposé à tort ou surtaxés peuvent demander par la voie contentieuse la décharge ou la réduction de l'imposition

En matière fiscale, la juridiction contentieuse comporte divers étapes dont il paraît nécessaire de préciser :

### 3.1. Les voies de recours :

#### 3.1.1. Recours gracieux :<sup>47</sup>

Sont des recours qui touchent un contribuable qui est incapable de régler ses dettes envers le trésor public, à cet effet, il rédige une demande écrite adressé au directeur des impôts de la wilaya dans le but de bénéficier d'une diminution ou la suppression des pénalités mises à sa charge

La réclamation est enregistrées sur un registre comportant les impôts et taxes concernés

#### 3.1.2. Recours contentieux :<sup>48</sup>

<sup>47</sup> *Guide pratique du contribuable*, 2012, P85

Sont des réclamations effectuées par un contribuable en vue d'obtenir une rectification d'erreur dans le calcul de l'impôt, adressée au directeur des impôts de la wilaya

La demande effectuée peut être rejetée, à cet effet, le contribuable a la possibilité de saisir la commission de recours compétente dans un délai de quatre(04) mois à partir de la date de réception de la décision de l'administration.

La commission compétente peut informer le contribuable de vingt (20) jours avant la date de la réunion pour prononcer expressément le refus ou l'acceptation du recours.

### 3.1.3. Recours hiérarchiques :

Si le contribuable a rencontré des difficultés lors du déroulement du contrôle ou des erreurs liées aux résultats, il a le droit de s'adresser par une lettre au directeur des recherches et vérification ou bien au directeur des impôts de la wilaya et au directeur du centre pour examiner les réclamations

La décision portant sur la demande insistante sera prononcée dans un délai de six(06) mois, comme il peut être porté à huit (08) mois pour les affaires contentieuses.

## 3.2. les sanctions fiscales :

Afin de lutter contre la fraude fiscale et pour bien préserver les intérêts de l'état et ceux de trésor public, la législation fiscale a prévu des sanctions et pénalités en matière fiscale et qui sont classées en deux catégories :

### 3.2.1. Sanction administratives :

Lorsque l'administration fiscale constate un retard dans le dépôt des déclarations fiscales notamment en matière de la TVA, TAP, IRG, le contribuable doit payer une amende de :

- 25% s'il dépasse deux mois après échéance
- 15% si le retard dépasse un mois mais il n'atteint pas deux mois ou bien 10% si ce retard n'excède pas un mois et 20% dans le cas contraire<sup>49</sup>
- Lorsque le contribuable déclare un bénéfice ou un résultat inexact ou insuffisant, l'administration fiscale lui impose une pénalité en augmentant le montant des droits édués comme suit :
  - 10% si le montant des droits édués inférieur ou égale à 50000DA
  - 15% si le montant des droits édués dépasse 50000DA mais inférieure à 200000DA
  - 25% si le montant de ces droit est au-dessus des 200000DA<sup>50</sup>
- Lorsque l'administration fiscale constate des irrégularités en matière de facturation (fausses factures...), cette dernière exige une amende fiscale applicable comme suit :
  - 50000DA pour les commerçant détaillants
  - 500000DA pour les commerçant grossistes
  - 1000000DA pour les producteurs et importateurs<sup>51</sup>

### 3.2.2. Sanction pénales :<sup>52</sup>

<sup>48</sup>F. DELCROIX, *Guide pratique du contentieux fiscal*, Edition d'organisation, 1997

<sup>49</sup> Art 322, *code des impôts directs*

<sup>50</sup> *Idem*, Art 193

<sup>51</sup> *Idem*, Art 304

Toutes personne qui emploie des manœuvres frauduleuses est exposé à des sanctions pénales suivante :

- Une amende pénale de 50000DA a 100000DA lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100000DA
- L'emprisonnement de 2 mois a 6 mois et une amende de 100000DA a 500000DA ,ou l'une de ces deux peines lorsque le montant des droits éludés est supérieure à 100000DA et n'excède pas 1000000DA
- L'emprisonnement de 6 mois a 2 ans et une amende de 500000DA a 2000000DA ou l'une de ces deux peines seulement lorsque le montant des droits éludés est entre 1000000DA et 5000000DA
- L'emprisonnement de 2 ans a 5 ans et une amende de 2000000DA a 5000000DA ou l'une de ces deux peines seulement lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 5000000DA et n'excède pas 10000000DA
- L'emprisonnement de 5 ans a 10ans et une amende de 5000000DA a 10000000DA ou l'une de ces deux peines si le montant des droits éludés est supérieur à 10000000DA

En conclusion, la vérification de la comptabilité effectuée a pour conséquence, soit d'admettre la régularité de la comptabilité en la forme et en le fond, soit de déboucher sur son rejet si elle a été entachée d'irrégularités grave susceptibles de lui ôter toute valeur probante

Le rejet de la comptabilité est une procédure dérogatoire qui ne peut normalement être mise en œuvre que dans des cas extrêmes, dans le sens ou des conséquences et incidences graves en découlent de cette procédure.

# CHAPITRE III

### Chapitre III : la vérification d'un dossier du contribuable

Dans ce dernier chapitre, j'essayerais de donner une illustration chiffrée afin de mieux saisir les aspects théorétiques abordés dans les précédents chapitres et mieux comprendre la procédure de la vérification de la comptabilité d'une entreprise pour cela j'ai effectué un stage pratique au sein de la direction Générale des impôts de la wilaya de Bejaia qui m'a permis d'étudier un cas réel de vérification de comptabilité.

Ce présent chapitre comptera deux sections dont la première sera consacré à la présentation de la direction générale des impôts de la wilaya de Bejaia et le second portera sur l'étude de dossier d'un contribuable.

#### Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil (D.I.W.B)

La direction des impôts de la wilaya de Bejaia est issue du décret N°91-60 du 23/02/1991 portant sur la réforme structurelle des services extérieurs de l'administration.

Les compétences de la direction des impôts de la wilaya s'exercent dans les limites de la circonscription administrative de la wilaya et ses cinquante-deux (52) communes.

Au terme de l'arrêté N° 10 du 08/01/1995, il a été prévu vingt-sept (27) recettes au niveau de la wilaya de Bejaia ,réparties comme suit :

- Dix (10) recettes recouvrement.
- Dix-sept (17) recettes de gestion dites communales et intercommunales.

Il est à signaler que les dites recettes intercommunales, ont pour tutelle la direction régionale du trésor.

#### 1. Historique et missions de la direction générale des impôts

La direction générale des impôts (DGI) était une direction de l'administration publique algérienne qui dépendait en général des ministres des finances ou du budget qui été dirigé par **Ahmed Francis** (ministre de l'économie et des finances) de 1958 à 1963, elle a été supprimée après pour être fusionnée à la direction générale de la comptabilité publique (DGCP), pour former la direction générale des finances publique(DGFIP)

Cependant , un de ses composantes, la direction de la législation fiscale (DLF), connaît une double tutelle avec le ministère de l'économie.

En vertu du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, l'administration des impôts était responsable des travaux d'assiette et de liquidation de l'impôt, tandis que le réseau des comptables publics de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) assurait traditionnellement le recouvrement de l'impôt direct.

Toutefois, la DGI a également constitué un réseau comptable, chargé à l'origine du recouvrement des impôts indirects.

Cette distinction a évolué progressivement avec la réforme des services publics. Après la création d'un interlocuteur fiscal unique, le recouvrement de certains impôts professionnels directs avait été transféré à la DGI avant 2008.

La DGI est chargée de :

- De veiller à l'étude, à la proposition et à l'élaboration des textes législatifs et réglementaires ainsi qu'à la mise en œuvre des mesures nécessaires pour l'établissement de l'assiette, la liquidation et le recouvrement des impôts, droits, taxes fiscales et parafiscales ;
- De veiller à la préparation et à la négociation des conventions fiscales internationales et des accords internationaux comportant des dispositions fiscales ou parafiscales ;
- De mettre en œuvre les mesures nécessaires de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales .
- De veiller à la prise en charge du contentieux administratif et judiciaire concernant les impôts, droits et taxes de toute nature .
- De mettre en œuvre les instruments d'analyse, de contrôle de gestion et de rendement des services de l'administration fiscale, notamment les indicateurs de performance des services fiscaux .
- De veiller à l'amélioration des relations des services fiscaux avec les contribuables .

### **2. L'organisation et les structures de la D.I.W.B**

La structure de la direction des impôts de la wilaya de Bejaia est imposée de l'inspection, la recette et les cinq sous directions permettant de bien répartir les tâches et organiser le travail de l'administration fiscale travaillent en synergie afin d'atteindre les objectifs assignés par l'administration centrale (ministère des finances et direction générale des impôts) qui sont comme suit :

### **2.1. l'inspection**

A partir de 1994 les inspections sont devenues polyvalentes lors de l'opération d'unification des structures d'assiette, de contrôle et d'intervention. Par ailleurs il existe 18 inspections.

A ce titre, l'inspection polyvalente des impôts est chargée d'asseoir l'impôt par la détermination des bases d'imposition des contribuables au titre des impôts, taxes et autres droits auxquels ils sont assujettis.

Elle est chargée par ailleurs de contrôler les déclarations souscrites par les contribuables, soit dans le cadre du contrôle formel qui s'opère dès la réception des déclarations, soit dans le cadre approfondi des dossiers sur la base d'un programme pluriannuel.

Elle effectue en fin des interventions sur place à divers titres soit :

- Pour des contrôles ponctuels et spécifiques à certains impôts directs et droits de timbre ;
- Pour des interventions ou constats (contrôle des stocks, des immobilisations, du personnel.....etc.)
- Dans le cadre du recensement périodique des biens immeubles bâtis et non bâtis et des activités ;
- En fin pour la réalisation du programme de la recherche de la matière imposable en concomitance avec la sous-direction du contrôle fiscal tel qu'il est prévu par la circulaire n78 /MF/DGI/ du 26 mars 1994 portant sur l'organisation interne et attributions des services de l'inspection polyvalente des impôts.

### **2.2. la recette**

Sa mission est d'assurer le recouvrement amiable ou forcé de tous les produits et le contrôle de la caisse.

### **2.3. les sous directions**

Sont organisées comme suit :

- La sous-direction du recouvrement ;
- La sous-direction du contentieux ;

- La sous-direction des moyens ;
- La sous-direction du contrôle fiscal ;
- La sous-direction des opérations fiscales.

### 2.3.1. **sous-direction du recouvrement (S.D.R)**

Elle est chargée notamment de :

- La prise en charge, le contrôle, la suivi des rôles et titres de recettes et de l'état de recouvrement des impôts et taxes ainsi que tout autre produit et redevance ;
- Le suivi des opérations et écritures comptables, le contrôle périodique des services de recouvrement et l'animation des recettes des impôts dans l'exécution de leurs travaux d'assainissement ainsi que le recouvrement de l'impôt ;
- L'évaluation périodique de la situation des recouvrements, l'analyse des insuffisances notamment en matière d'apurement et la proposition de mesures à même d'améliorer le produit fiscale ;
- Le contrôle et l'assistance des recettes en vue de l'assainissement des comptes des recettes des impôts en vue de l'apurement et l'assainissement des comptes ;

Cette sous –direction est composée de deux bureaux :

- Bureau des contrôles du recouvrement B.C.R
- Bureau de l'apurement B.A

### 2.3.2. **sous-direction du contentieux S.D.C.X**

Sa mission est d'assurer :

- Le traitement des réclamations introduites, au titre des deux administratives de recours contentieux ou delà phase gracieuse et la notification des décisions rendues et l'ordonnancement des annulations et des réductions accordées,
- La formation des dossiers de dépôt de plainte ou de recours en appel et la défense devant les juridictions compétentes des intérêts de l'administration fiscale ;

Cette sous-direction est composée de trois bureaux :

- Bureau des réclamations B.R ;
- Bureau du contentieux judiciaire et des commissions de recours B.C.J.C.R.
- Bureau des notifications et de l'ordonnancement des dégrèvement B.N.O.D.

### 2.3.3. **sous-direction des moyens S.D.M**

Est chargée notamment de la gestion des personnes, du budget et des moyens mobiliers et immobiliers de la DIW.

Veiller à la mise en œuvre et à la coordination du programme d'information ainsi qu'au maintien en condition de l'infrastructure et des applications informatiques. Cette sous-direction comporte quatre bureaux :

- Bureau des personnels et de la formation B.P.F
- Bureau des opérations budgétaires B.O.B
- Bureau des moyens et de l'informatique B.M.I
- Bureau du suivi des imprimés B.S.I

### 2.3.4. **sous-direction du contrôle fiscal S.D.C.F**

Sa mission est l'élaboration des programmes de recherche, de vérification, de contrôle des évaluations et du suivi de leur réalisation. Cette sous-direction comprends trois bureaux :

#### 2.3.4.1. **bureaux de la recherche de l'information fiscale B.R.I.F**

fonctionnement en brigades, est chargé notamment de :

- La constitution des répertoires des sources locales d'informations concernant l'assiette, le contrôle ainsi que le recouvrement de l'impôt ;
- L'exécution des programmes d'intervention et de recherche et la mise en œuvre du droit de communication en coordination avec les services et les institutions concernées.

#### 2.3.4.2. **bureaux des fichiers et des recoupements B.F.R**

Sa mission est :

- La constitution et la gestion des divers fichiers tenus ;
- La prise en charge des demandes d'identification fiscales des contribuables ;
- Le contrôle de l'exploitation par les services concerné des données de recoupement et l'établissement des situations statistiques et bilans périodiques d'évaluation des activités du bureau ;
- Géré les fichiers, d'assister, les inspections d'assiette pour la constitution de leurs fichiers ;
- Délivrer des extraits dans des conditions prévus par la législation en vigueur ;

- Recevoir les renseignements recueillis par le bureau et les services chargés de la recherche de la matière imposable, de les classer et de les répartir entre les inspections des impôts concernées par leur exploitation ;
- Organiser l'exploitation des état de clients, des bons de livraison et autres documents de manière à activer la répartition des renseignements qui y sont contenus ;
- Faire toute suggestion et proposition tendant à améliorer la conservation de l'information, son exploitation et le contrôle de son utilisation.

#### **2.3.4.3. bureaux des vérification fiscales B.V.F**

fonctionnant en brigades, est chargé notamment d'assurer :

- Le suivi de l'exécution des programmes de contrôle et de vérification ;
- L'inspection des contribuables aux divers programmes de contrôle ;
- L'établissement des situations et rapports périodiques d'évaluation ;

#### **2.3.5. sous-direction des opérations fiscales S.D.O.F**

Elle est chargée notamment de :

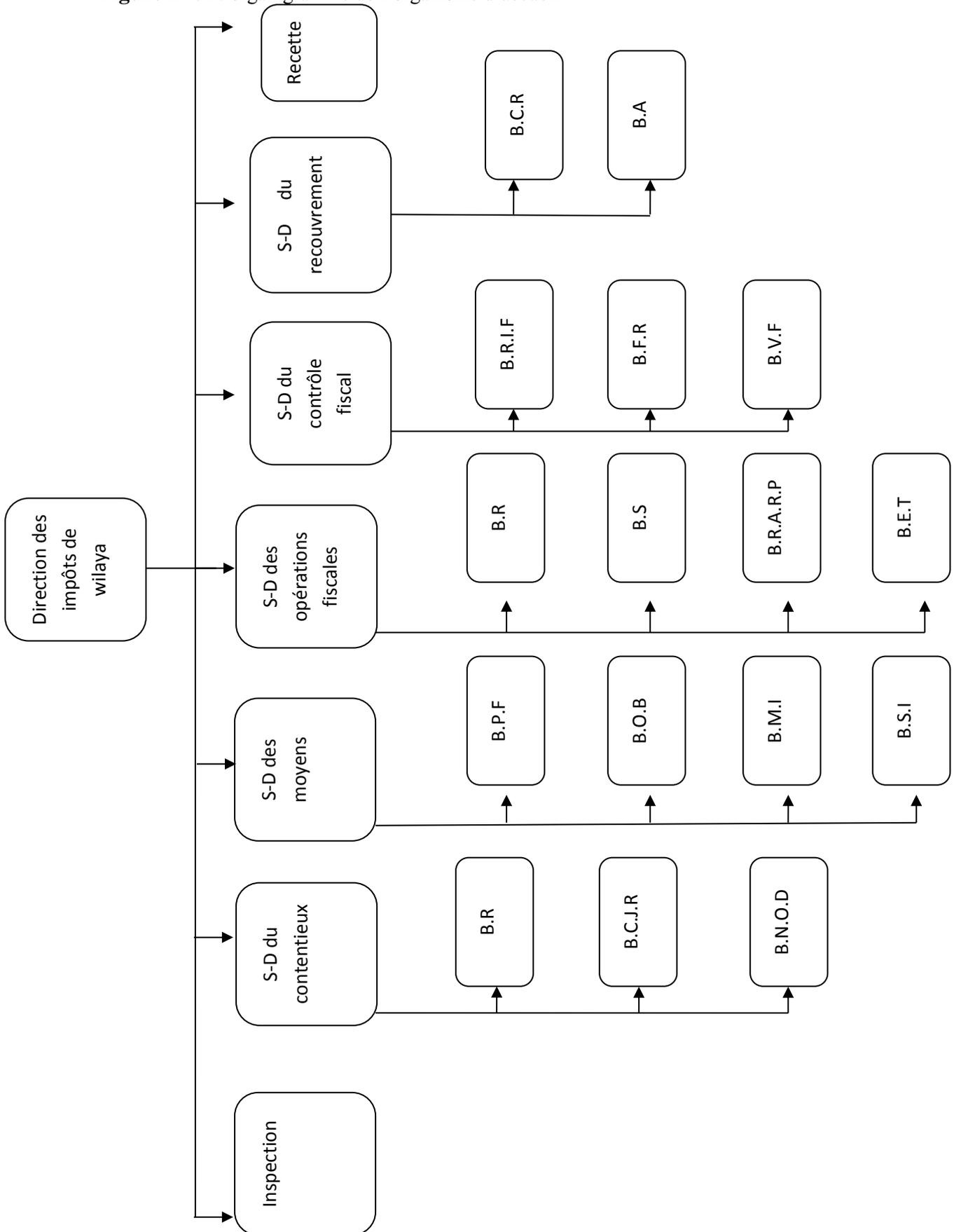
- L'animation des services, de l'établissement et de la consolidation des statistiques et des travaux d'émission ;
- La prise en charge, du suivi et du contrôle des demandes d'agrément de contingents d'achat en franchise TVA ;
- Le suivi des régimes fiscaux et privilèges fiscaux particuliers.

Cette sous- direction est composée de quatre bureaux :

- Bureaux des rôles B.R ;
- Bureaux des statistiques B.S ;
- Bureaux de la réglementation, l'animation et des relations B.R.A.R.;
- Bureaux de l'enregistrement et du timbre B.E.T.

**Remarque :** au niveau de la wilaya de Bejaia, il existe 12 recettes et 18 inspections.

Figure n° 01 : organigramme de l'organisme d'accueil



Source : établie des documents internes de la direction

## Section 02 : Etude du dossier du contribuable

Le contribuable étudié s'agit d'une société SARL <X> dont l'activité consiste en la Production et transformation de marbre

La SARL <X> a fait l'objet d'une vérification de comptabilité pour les exercices 2010, 2011, 2012 et 2013 se rapportant aux impôts, droits et taxes suivants : TAP, TVA, IBS, IRG/RCM, IRG/Salaire et droit de timbre.

### 1. La préparation de la vérification

Avant toute intervention le vérificateur fait une recherche sur l'activité et toute autre activité dont l'entreprise opère, puis procède au retrait du dossier fiscal de l'entreprise concernée et l'étude formelle de ce dossier en vérifiant si les déclarations sont déposées régulièrement et les impositions non prescrites sont effectués. Puis il établit un relevé de comptabilité qui consiste à rapporter les données de CDR (ex TCR) des quatre années à vérifier et état comparatif des bilans des cinq dernières années pour avoir une idée globale sur l'évolution du patrimoine de l'entreprise et de ses postes aux cours des exercices touchés par la vérification.

#### 1.1. L'avis de vérification

Un avis de vérification N° 573/DIWB/SDCF/BVF/14 a été remis le 23/06/2014 contre accusé de réception, accompagné de la charte du contribuable vérifié modifié dans les conditions qui suivent les bases d'impositions précédemment déclarées en matière d'impôts et taxes auxquels est assujetti les titres des exercices 2010,2011,2012, et 2013

#### 1.2. La notification primitive :

##### 1.2.1. Position fiscale

De Par, l'activité exercé à savoir la production et la transformation du marbre, la SARL <X> et soumise aux impôts et taxes ci-après :

##### 1.2.1.1. Impôts directs :

- A la TAP conformément à l'article 217 du CID.
- A l'IBS conformément aux articles 135 et 136 du CID.
- A l'IRG/RCM conformément à l'article 154 du CID.
- A l'IRG / Salaire conformément à l'article 66 et 67 du CID.

##### 1.2.1.2. Impôts indirect :

- A la TVA conformément à l'article 02 du code de TVA.

Et aux droits de timbre conformément à l'article 100 du code timbre.

## 2. Examen de la comptabilité :

La vérification de la comptabilité de l'entreprise a permis de relever un nombre d'anomalies et portées à la connaissance du contribuable à savoir en la forme et dans le fond .

### 2.1. En la forme

#### 2.1.1. Le livre centralisateur :

Le premier livre centralisateur est côté et paraphé le 27/01/2003 pour recevoir les écritures comptables à partir de 2002.

Le second livre centralisateur est côté et paraphé le 17/07/2007, pour recevoir les écritures comptables à partir de Janvier 2007.

2.1.2. **Le livre d'inventaire :** est côté et paraphé le 27/01/2003 pour recevoir les écritures comptables à partir de 2001.

### 2.2. En le fond

#### 2.2.1. Les anomalies :

2.2.1.1. Le jour de l'intervention a été stipulé l'inventaire suivant :

**Tableau n° 01 :** Tableau d'inventaire

Libellé	Quantité	observation
bloc de marbre importé de l'Italie en nombre de 15	255,44 T	
bloc de marbre importé du Portugal en nombre de 05	45,24 T	
bloc de marbre local Oran de nombre de 02	28,00 T	
bloc de marbre local Constantine de nombre de 12	96,00 T	
morceaux de marbre	//	stock difficile à quantifier
marbre (plaque) vert indien	315 feuilles	Différentes dimension difficulté à mesurer
marbre reconstitué feuille	08 F	-12
plaque en granite galaxy 3cm	29 F	-4
plaque en granite de l'Italie	68 F	-4

plaque en granite du Portugal	41 F	-4
plaque en granite de l'Espagne	87 F	-4
plaque en granite de chine	105 F	-4

**Source** : établie à partir des documents interne de la direction

Vue la difficulté d'observé les quantités de marbre (les fissures, les déchets, la non-homogénéité des blocs) les vérificateurs n'ont pas opté pour la méthode des comptes matières. Ils ont choisis la méthode des comptes financiers qui a permis de dégager un écart entre le chiffre d'affaires déclaré et celui reconstituer.

#### 2.2.1.2. Reconstitution des chiffres d'affaires 2010

Les chiffres d'affaires seront reconstitués on utilisant la méthode des comptes financiers sachant que l'entreprise a des relations avec banque BNP, banque CPA, banque Trust, banque Natixis et ces différents clients

Année 2010 : pour éviter la période de prescription les vérificateurs ont commencé par vérifier l'exercice 2010 et ceci a stipulé ce qui suit : (notification primitive)

2010

**Tableau n°02** : reconstitution de chiffre d'affaire

Libellé	2010
Total du débit banque BNP	107 749 311
(+)Total du débit banque CPA	20 172 066
(+)Total du débit banque Trust	64 180 240
(+)Total du débit banque Natixis	5 853 629
(+)Total du débit caisse	80 188 827
(-)Remboursements (banque)	5 899 557

<b>Total des encaissements reconstitués</b>	<b>272 244 516</b>
(+) Solde client au 31/12/2010	11 680 657
(-)Solde client au 01/01/2010	93 892 017
(+) Solde avance client au 01/01/2010	90 024 046
(-)Solde avance client au 31/12/2010	75 626 887
<b>(1) CA reconstitué en TTC</b>	<b>289 843 125</b>
(2) CA déclaré en TTC	287 987 792
<b>Ecart (1-2)</b>	<b>1 855 333 TTC</b>

**Source** : établie à partir des documents interne de la direction

Cet écart est ramené en Hors Taxe au taux de 17% soit : **1 585 745DA.**

**2.2.1.3.** Constatation d'un écart entre les ventes déclarées et celles recoupées auprès de Mr Y

Vente comptabilisée et déclarée: 3 374 266DA

Vente recoupée : 4 045 400DA

Différence non déclarée : 671 134 DA HT.

**2.2.1.4.** Double déduction de la TVA sur les factures d'achat suivantes :

- La facture N° 35018 du 19/01/2010 Sonelgaz Bejaia d'un montant HT : 179 058DA, TVA : 12 534DA. récupérée sur G50 de Janvier et de Mars 2010.
- La facture N° 47 du 04/03/2010 BENCHOULA Nasser d'un montant HT : 47 863DA, TVA : 8 136DA. récupérée sur G50 de Mars et Juillet 2010.
- La facture N° 05 du 19/04/2010 ARAB Arezki d'un montant HT : 97 550DA, TVA : 16 583DA. récupérée sur G50 d'Avril et de Juillet 2010.

- La facture N° 9810 du 12/05/2010 SARL MULTIPLAST d'un montant HT : 105 266DA, TVA : 17 895DA. récupérée sur G50 de Mai et de Juillet 2010.
- La facture N° 505 du 31/05/2010 Ets Ouguergouz d'un montant HT : 30 400DA, TVA : 5 168DA. récupérée sur G50 de Mai et de Décembre 2010.

### 2.2.2. Les chiffres d'affaires

**Tableau n°03** : chiffre d'affaire 2010

LIBELLE	2010
Chiffre d'affaire déclaré	246 417 217
Rehaussement	1 583 745
<b>Chiffre d'affaire reconstitué</b>	<b>248 000 954</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.2.3. Taxe sur l'activité professionnelle TAP

Les rehaussements dégagés seront imposés à la TAP au taux de 2% et ce conformément à l'article 217 (CID).

**Tableau n° 04** : tableau de la TAP 2010

LIBELLE	2010
Chiffre d'affaire reconstituée en HT	248 000 945
Chiffre d'affaire déclarée en HT/ G50	246 417 745
Rehaussement taxable	1 583 745
Droits dus	31 674
Pénalités	3 167
<b>Totale à payer</b>	<b>34 841</b>

**Source** : établie à partir des documents interne de la direction

**2.2.4. Taxe sur la valeur ajoutée**

Le chiffre d'affaire reconstitué en hors taxe, sera repris en taxation à la TVA (Art 2 du CTCA), au taux de 17%.

La TVA déduite à tors reprises sera reversée.

**Tableau n° 05** : tableau de la TVA 2010

LIBELLE	2010
Chiffre d'affaire reconstituée en HT	248 00 945
Chiffre d'affaire déclarée en HT /G50	246 417 745
Rehaussement imposable	1 583 745
TVA due	269 236
TVA à reverser	60 316
TVA rappelée	329 552
MNT des pénalités	82 388
<b>Total à payer</b>	<b>411 940</b>

**Source** : établie à partir des documents internes à la direction

**2.2.5. Les bénéfices**

Le BIC est reconstitué à partir de celui déclaré augmenter du rehaussement du chiffre d'affaire.

La TAP rappelée sera accordée en déduction.

**Tableau n° 06** : bénéfice reconstitué 2010

Libelle	2010
Bénéfice déclaré	8 519 345

Rehaussement de CA	1 583 745
Déduction de la TAP rappelée	31 674
<b>Bénéfice reconstitué</b>	<b>10 071 416</b>
<b>Rehaussement</b>	<b>1 552 071</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.2.6. Calcul des droits IBS (Art 136 du CID)

Le rehaussement est imposé en matière d'IBS au taux de 19%.

Tableau n° 07 : IBS 2010

Libellé	2010
Rehaussement	1 552 071
IBS rappelé	294 893
Pénalité	73 723
<b>Total du</b>	<b>368 616</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.2.7. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers IRCM

Le rehaussement du bénéfice est imposé en matière d'IRCM au taux de 10% après déduction de l'IBS rappelé.

Tableau n°08 : IRCM 2010

Libellé	2010
Rehaussement de bénéfice	1 552 071
IBS rappelé	294 893
Base IRCM rappelée	1 257 178
IRCM dû	125 718
Pénalité	31 429
<b>Total dû</b>	<b>157 147</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

2011

Pour les exercices 2011 et 2012 les vérificateurs n'ont pas trouvé d'anomalie lors de la reconstitution du CA

## 2.3. Reconstitution du chiffre d'affaire 2011

Tableau n°09 : reconstitution du chiffre d'affaire

LIBELLE	2011
Total débit trust	136 711 991
Total débit BNP	57 52 986
total débit NATIXIS	10 655 522
Total débit CPA	5 870 906
Total débit ABC	/
Totale débit caisse	2 600 269
Remboursement	-16 878 235
<b>Total des encaissements</b>	<b>196 613 439</b>
(+) solde clients 31/12	14 318 895
(-) solde client 01/01	16 489 542
(+) avance client 01/01	75 626 887
(-) avance client 31/12	73 701 876
<b>CA reconstitué</b>	<b>19 367 803</b>
(-) CA exonéré déclaré	80 218
CA reconstitué en TTC à 17 %	196 287 585
CA reconstitué an HT à 17%	167 767 167
(+) CA exonéré déclaré	80 218

CA reconstitué	167 847 385
CA déclaré en HT	167 950 131
<b>Ecart</b>	<b>-102 746</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.3.1. Le chiffre d'affaire

**Tableau n° 10** : chiffre d'affaire 2011

LIBELLE	2011
Chiffre d'affaire déclaré	167 950 131
Rehaussement	/
<b>Chiffre d'affaire reconstitué</b>	<b>167 950 131</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.3.2. Taxe sur l'activité professionnelle TAP

Les rehaussements dégagés seront imposés à la TAP au taux de 2% et ce conformément à l'article 217 (CID).

**Tableau n°11** : TAP 2011

LIBELLE	2011
Chiffre d'affaire reconstitué en HT	167 950 131
Chiffre d'affaire	167 950 131

déclaré en HT/G50	
Rehaussement taxable	/
Droits dus	/
Pénalités	/
Total à payer	00,00

Source : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.3.3. Taxe sur la valeur ajoutée

Le rehaussement dégagé sera imposé à la TVA au taux de 17%. La TVA déduite à tort sera reversée

Tableau n° 12 : TVA 2011

Libelle	2011
Chiffre d'affaire reconstituée en HT	167 950 131
Chiffre d'affaire déclarée en HT / Gn°50	167 950 131
Rehaussement imposable	/
TVA due	/
TVA à reverser	/
TVA rappelée	/
MT des pénalités	/
<b>Total à payer</b>	/

Source : établie à partir des documents interne de la direction

### 2.3.4. Les bénéfices

Le BIC est reconstitué à partir de celui déclaré augmenter du rehaussement du chiffre d'affaire. La TAP rappelée sera accordée en déduction.

**Tableau n° 13** : reconstitution des bénéfices 2011

<b>Libelle</b>	<b>2011</b>
Bénéfice déclaré	1 055 571
Rehaussement de CA	/
Charges à réintégrer	/
Déduction de la TAP rappelée	/
Bénéfice reconstitué	1 055 571
Bénéfice imposé	1 055 571
<b>Rehaussement</b>	<b>00,00</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.3.5. Calcul des droits IBS

Le rehaussement est imposé en matière d'IBS au taux de 19%, conformément à l'article 150-1 (CID).

**Tableau n° 14** : calcul IBS 2011

<b>Libellé</b>	<b>2011</b>
Rehaussement	/
IBS rappelé	/
Pénalité	/
<b>Total du</b>	<b>/</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.3.6. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers IRCM

**Tableau n° 15** : calcul IRCM 2011

<b>Libellé</b>	<b>2011</b>
Rehaussement de bénéfice	/
Distributions de dividendes Rappelées	/
-IBS rappelé	/
Base IRCM rappelée	/
IRCM dû	/
Pénalité	/
<b>Total dû</b>	<b>/</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

2012

## 2.4. Reconstitution du chiffre d'affaire

Tableau n°16 : reconstitution du chiffre d'affaire 2012

LIBELLE	2012
Total débit trust	67 564 499
Total débit BNP	20 097 630
total débit NATIXIS	13 193 532
Total débit CPA	1 191 227
Total débit ABC	614 188
Totale débit caisse	146 398 191
Remboursement	/
<b>Total des encaissements</b>	<b>249 059 267</b>
(+) solde clients 31/12	10 336 011
(-) solde client 01/01	14 318 895
(+) avance client 01/01	73 701 876
(-) avance client 31/12	107 199 857
<b>CA reconstitué</b>	<b>211 587 402</b>
(-) CA exonéré déclaré	/
CA reconstitué en TTC à 17 %	211 578 402
CA reconstitué an HT à 17%	180 836 241
(+) CA exonéré déclaré	/

CA reconstitué	180 836 241
CA déclaré en HT	184 240 009
<b>Ecart</b>	<b>-3 403 768</b>

**Source** : établie à partir des documents internes à la direction

**Les vérificateurs ont constaté ce qui suit :**

Récupération à tort de la TVA sur :

- acquisition d'un véhicule de tourisme de marque Peugeot 206 dont la facture est sous le n°2444379 du 14/03/2012 d'un montant HT : 853 846,15 TVA : 145 153,85 récupérée sur G50 de juillet 2012.
- acquisition de Gazon dont la facture est sous le n°20/12 du 01/08/2012 ETS VALFLORA montant HT : 128 000 DA TVA 21.760 DA récupérée sur G50 de mois de septembre 2012.

La TVA déduite sera reversée conformément à l'article 41 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaire.

Une discordance entre le bénéfice net déclaré et le montant de bénéfice affecté au compte résultat en instance d'affectation et au compte réserves de la manière suivante :

Bénéfice net déclaré :	1 117 393 DA
-résultat en en instance d'affectation :	281 547 DA
- compte réserves :	55 870 DA

---

Soit une distribution de 779 976 DA

D'autre part il n'y a aucun règlement IRG/RCM correspondant, de ce fait le montant dégagé doit être imposé à l'IRCM au titre de l'exercice 2012.

**2.4.1. Chiffre d'affaire**

**Tableau n° 17** : chiffre d'affaire 2012

LIBELLE	2012
Chiffre d'affaire déclaré	184 240 009

Rehaussement	/
<b>Chiffre d'affaire reconstitué</b>	<b>184 240 009</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

#### 2.4.2. Taxe sur l'activité professionnelle TAP

Les rehaussements dégagés seront imposés à la TAP au taux de 2% et ce conformément à l'article 217 (CID).

**Tableau n°18** : TAP 2012

LIBELLE	2012
Chiffre d'affaire reconstitué en HT	184 240 009
Chiffre d'affaire déclaré en HT/G50	184 240 009
Rehaussement taxable	/
Droits dus	/
Pénalités	/
<b>Total à payer</b>	<b>/</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

#### 2.4.3. Taxe sur la valeur ajoutée

Le rehaussement dégagé sera imposé à la TVA au taux de 17%. La TVA déduite à tort sera reversée

**Tableau n° 19 : TVA 2012**

<b>Libelle</b>	<b>2012</b>
Chiffre d'affaire reconstituée en HT	184 240 009
Chiffre d'affaire déclarée en HT / Gn°50	184 240 009
Rehaussement imposable	/
TVA due	/
TVA à reverser	166 914
TVA rappelée	166 914
MT des pénalités	25 037
<b>Total à payer</b>	<b>191 951</b>

**Source :** établie à partir des documents interne de la direction

#### 2.4.4. Les bénéfices

Le BIC est reconstitué à partir de celui déclaré augmenter du rehaussement du chiffre d'affaire. La TAP rappelée sera accordée en déduction.

**Tableau n° 19 :** reconstitution des bénéfices 2012

<b>Libelle</b>	<b>2012</b>
Bénéfice déclaré	1 379 503
Rehaussement de CA	/
Charges à réintégrer	/
Déduction de la TAP rappelée	/
Bénéfice reconstitué	1 379 503
Bénéfice imposé	1 379 503
<b>Rehaussement</b>	<b>00,00</b>

**Source :** établie à partir des documents internes de la direction

#### 2.4.5. Calcul des droits IBS

Le rehaussement est imposé en matière d'IBS au taux de 19%, conformément à l'article 150-1 (CID).

**Tableau n° 20** : calcul IBS 2012

Libellé	2012
Rehaussement	/
IBS rappelé	/
Pénalité	/
<b>Total du</b>	<b>/</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

#### 2.4.6. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers IRCM

**Tableau n° 21** : calcul IRCM 2012

Libellé	2012
Rehaussement de bénéfice	/
Distributions de dividendes Rappelées	779 976
-IBS rappelé	/
Base IRCM rappelée	779 976
IRCM dû	77 998
Pénalité	11 699
<b>Total dû</b>	<b>89 697</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

2013

#### 2.5. Reconstitution du chiffre d'affaire

**Tableau n°22** : reconstitution du chiffre d'affaire 2013

LIBELLE	2013
Total débit trust	68 441 350
Total débit BNP	21 336 080
total débit NATIXIS	4 677 635
Total débit CPA	9 286 841

Total débit ABC	3 569 000
Totale débit caisse	133 361 519
Remboursement	/
<b>Total des encaissements</b>	<b>240 672 425</b>
(+) solde clients 31/12	24 767 672
(-) solde client 01/01	10 336 011
(+) avance client 01/01	107 199 857
(-) avance client 31/12	139 802 441
<b>CA reconstitué</b>	<b>222 501 502</b>
(-) CA exonéré déclaré	/
CA reconstitué en TTC à 17 %	222 501 502
CA reconstitué an HT à 17%	190 172 224
(+) CA exonéré déclaré	/
CA reconstitué	190 172 224
CA déclaré en HT	186 073 922
<b>Ecart</b>	<b>4 098 302</b>

**Source :** établie à partir des documents internes de la direction

La vérification des affectations de vos résultats montre que :

Le bénéfice mis en instance d'affectation en 2009 est distribué en 2013 et a fait l'objet d'imposition à l'IRG/RCM selon les déclarations G50.

Pour les autres exercices de 2010 à 2013 tous les résultats déclarés demeurent affectés soit au compte réserve ou bien au compte résultat en instance d'affectation.

### 2.5.1. Le chiffre d'affaire

**Tableau n° 23** : chiffre d'affaire 2013

LIBELLE	2013
Chiffre d'affaire déclaré	186 073 922
Rehaussement	4 098 302
<b>Chiffre d'affaire reconstitué</b>	<b>190 172 224</b>

**Source** : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.5.2. Taxe sur l'activité professionnelle TAP

Les rehaussements dégagés seront imposés à la TAP au taux de 2% et ce conformément à l'article 217 (CID).

**Tableau n°24** : TAP 2013

LIBELLE	2013
Chiffre d'affaire reconstitué en HT	190 172 224
Chiffre d'affaire déclaré en HT/G50	186 073 922
Rehaussement taxable	4 098 302
Droits dus	81 966

Pénalités	12 295
<b>Total à payer</b>	<b>94 261</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.5.3. Taxe sur la valeur ajoutée

Le rehaussement dégagé sera imposé à la TVA au taux de 17%. La TVA déduite à tort sera reversée

Tableau n° 25 : TVA 2013

Libelle	2013
Chiffre d'affaire reconstituée en HT	190 172 224
Chiffre d'affaire déclarée en HT / Gn°50	186 073 922
Rehaussement imposable	4 098 302
TVA due	696 711
TVA à reverser	/
TVA rappelée	676 711
MT des pénalités	174 178
<b>Total à payer</b>	<b>870 889</b>

Source : établie à partir des documents interne de la direction

### 2.5.4. Les bénéfices

Le BIC est reconstitué à partir de celui déclaré augmenter du rehaussement du chiffre d'affaire. La TAP rappelée sera accordée en déduction.

Tableau n° 26 : reconstitution des bénéfices 2013

Libelle	2013
Bénéfice déclaré	3 313 837
Rehaussement de CA	4 098 302
Charges à réintégrer	/
Déduction de la TAP rappelée	81 966
Bénéfice reconstitué	7 330 173
Bénéfice imposé	3 313 173

<b>Rehaussement</b>	<b>4 016 336</b>
---------------------	------------------

Source : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.5.5. Calcul des droits IBS

Le rehaussement est imposé en matière d'IBS au taux de 19%, conformément à l'article 150-1 (CID).

**Tableau n° 27** : calcul IBS 2013

<b>Libellé</b>	<b>2013</b>
Rehaussement	4 016 336
IBS rappelé	763 104
Pénalité	190 775
<b>Total du</b>	<b>953 879</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

### 2.5.6. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers IRCM

**Tableau n° 28** : calcul IRCM 2013

<b>Libellé</b>	<b>2013</b>
Rehaussement de bénéfice	4 016 336
Distributions de dividendes Rappelées	/
-IBS rappelé	763 104
Base IRCM rappelée	3 253 232
IRCM dû	325 323,2
Pénalité	81 330,8
<b>Total dû</b>	<b>406 654</b>

Source : établie à partir des documents internes de la direction

En fin de cette analyse, un rappel d'impôt de 3 579 875 DA est assis, soit un total d'impôt à payer en matière de TVA, TAP, IBS, IRG pour chaque année comme suit :

- ✓ Le totale de l'imposition pour l'année 2010 est de 972 544 DA
- ✓ Le totale de l'imposition pour l'année 2011 est de //
- ✓ Le totale de l'imposition pour l'année 2012 est de 281 648 DA
- ✓ Le totale de l'imposition pour l'année 2013 est de 2 325 683 DA

### 3. Réponse du contribuable

Dans une lettre adresser à l'administration fiscale, suite à la notification initiale N° 573/DIWB/SDCF/BVF/14 qui a été remise le 23/06/2014, les observation du gérant de la SARL postent exclusivement sur la TVA de l'exercice 2010, en justifiant que cette

dernière a été récupérée qu'une seule fois dans la déclaration G50, contrairement à ce que relevé la notification primitive de 2010.

#### 4. Notification définitive

Les vérificateurs ont pris en considération les justifications du contribuable jugées fondées. Après l'étude de la réponse du contribuable, les vérificateurs ont procédé à la notification définitive des résultats dont ils ont adressé au contribuable et qui est présentée comme suit :

Suite à la réponse du 27/01/2015, de la première notification de redressement portant N°1397/14 du 16/12/2014 qui a été remise à la main propre du contribuable, le vérificateur informe que les bases d'impositions sont maintenues, les modifications seront apportées en matière de TVA concernant l'année 2010

##### 4.1. Les changements

##### 4.1.1. Taxe sur la valeur ajoutée

Le rehaussement dégagé sera imposé à la TVA au taux de 17%.

La TVA déduite à tors reprises sera reversée.

**Tableau n°29** : calcul de TVA notification définitive

<b>Libelle</b>	<b>2010</b>
Chiffre d'affaire reconstituée en HT	248 000 954
Chiffre d'affaire déclarée en HT / Gn°50	246 417 745
Rehaussement imposable	1 583 745
TVA due	269 236
MT des pénalités	67 309
Total à payer	336 545

Source : établie à partir des documents interne de la direction

Et pour les années 2011, 2012,2013 sans changements

#### 5. l'émission des rôles

Après l'établissement de la notification définitive, les montants définitifs des droits et pénalités seront fixés par l'administration fiscale et envoyés par voie de rôle au contribuable.

Pour le cas étudié ces totaux sont récapitulés dans le tableau suivant :

**Tableau n° 30** : tableau récapitulatif des droits

Libellés/exercice		2010	2011	2012	2013
TAP	Droits	31 674	//	//	81 966
	Pénalités	3 167	//	//	12 295
TVA	Droits	329 552	//	166 914	69 674
	Pénalités	82 388	//	25 037	174 178
IBS	Droits	294 893	//	//	763 104
	Pénalités	73 723	//	//	190 775
IRG/RCM	Droits	125 718	//	77 998	325 323,2
	Pénalités	31 429	//	11 699	81 330,8
Total	Droits	781 837	//	244 912	1 240 067,2
	Pénalités	190 707	//	36 736	458 578,8
Total générale		972 544	//	281 648	1 698 646

**Source** : Etablie à partir des documents internes

D'après le tableau ci-dessus, le contribuable va payer un total des droits et pénalités du montant 2 952 838 DA pendant les exercices 2010, 2011, 2012, 2013, le contribuable est qualifié de fraudeur en matière fiscale tel qu'il est déterminé par les articles 303, 304, 407, et 408 du code des impôts directes et taxes assimilées, et cela pour le non déclarations de ces montants réels

Si on comparant les deux situations de la reconstitution des chiffres d'affaires du contribuable :

Dans la première situation : le contribuable est soumis aux paiement d'un rappel d'impôts 3 579 875 DA pour les exercices 2010, 2011, 2012, 2013

Dans la deuxième situation : suite à la prise en considération des réponses de contribuable par l'administration fiscale, cette dernière qui a procédé aux rectifications des bases d'impositions en matière de TVA le contribuable est soumis au paiement d'un totale d'impôts de 2 952 838 DA pour les exercices vérifiés

A cet effet, donc le contribuable a bénéficié d'une réduction de 627 037 DA.

## 6. La rédaction du rapport

La notification étant établie, il parviendra alors de rédiger, c'est une synthèse des renseignements fournis sous forme d'un rapport, ce dernier comportera essentiellement les informations suivantes :

- Renseignement relatifs à l'entreprise vérifiée
  - Forme juridique : SARL
  - Le début d'activité de la SARL est le 02/01/2003
- Renseignement relatifs au dossier fiscal
  - Position fiscale : code d'impôts directs (IBS,IRG/RCM,TAP), indirect (TVA)
    - Gestion de dossier
    - Régularisation fiscale
    - Période de vérification : 2010-2013
    - Désignation précise de l'activité : production et transformation de marbre
  - Vérification de la comptabilité
- Procédure de vérification
  - Avis de vérification N°573/DIWB/SDCF/14 du 17/06/2014 remis le 23/06/2014 contre accusé de réception
    - Remise de la charte du contribuable vérifié le 23/06/2014.
    - Intervention sur place effectuée le 06/07/2014.
    - Début des travaux le 06/07/2014.
    - Invitation au débat contradictoire clôturant les travaux de vérification pour les exercices 2011, 2012 et 2013 du 19/02/2015.
      - Débat contradictoire effectué le 24 /02/2015
      - PV de fin des travaux sur place effectué le 24/02/2015.

- Autres observations :
  - Observations générale sur la vérification de la comptabilité.
- Conclusion de la vérification :
  - Caractère des infractions relevé ; les anomalies constatés sont dues à la négligence du contribuable de certaines obligations comptables et fiscales (double enregistrement de la TVA )

En conclusion la vérification de la comptabilité est la forme la plus élaborée du contrôle fiscal. Ceci, est mise en œuvre lorsque les bases d'impositions sont établies à partir des documents comptables détenus par le contribuable

La vérification une fois est achevée, l'administration fiscale doit, soit d'assujettir à l'impôt les contribuables qui s'y étaient entièrement soustraits, soit d'apporter aux impositions antérieures entachées d'insuffisances, les rectifications ou redressement exigés par une exacte application de la loi

Toutefois, elle peut être amenée à apprécier le caractère probant ou non de la comptabilité et le cas échéant procéder à une reconstitution des bases d'impositions en cas de rejet de la comptabilité



# CONCLUSION GENERALE

La fraude fiscale est définie comme étant « une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'impôt, d'en réduire la base ». Mais ce phénomène demeure difficile à cerner, des différents points de vue des auteurs et des spécialistes. Cela nous a permis d'appréhender plus ou moins ce phénomène quant à ces éléments, ces causes et ces conséquences.

C'est ainsi que ce fléau est causé par des phénomènes externes relatifs à la situation économique et sociale et des mobiles internes à l'administration fiscale et à son système. Toutes ces causes influent sur le comportement du contribuable et l'amènent à fuir l'impôt d'une manière ou d'une autre. L'impôt « est avec le service militaire l'une des contraintes sociales les plus difficiles à accepter par les citoyens »<sup>53</sup> Ce qui confirme la première hypothèse ; ces différentes causes poussent le contribuable à frauder l'impôt.

Les spécialistes de la fiscalité admettent que tous les contribuables ayant la possibilité de frauder n'hésitent pas à échapper à l'impôt. En Algérie, le système fiscal est un système déclaratif dont le contribuable a la liberté de déclarer son chiffre d'affaire et son résultat ce qui lui laisse la liberté de frauder.

L'administration fiscale, considérée comme étant le premier responsable dans ce domaine, est dotée de pouvoirs considérables, c'est ainsi qu'elle dispose du pouvoir de vérification, en vue de la recherche de la matière imposable, l'examen des dossiers des contribuables, la détection des erreurs et des dissimulations afin de veiller à la collecte régulière des produits du trésor public et des collectivités publiques.

Vue la courte période qui nous a été attribuée pour effectuer le stage pratique au sein de la direction des impôts de la wilaya de Bejaia et la limitation du domaine du dossier analysé, nous ne pouvons pas nous prononcer sur l'efficacité du contrôle fiscal mais, nous sommes arrivés à conclure que la vérification de comptabilité pourrait être le moyen le plus efficace et le plus répandu, car elle permet non seulement une vérification approfondie des documents comptables mais aussi un examen critique de toute la comptabilité tenue par l'entreprise plus particulièrement les comptes du bilan et les comptes de résultat et c'est un moyen efficace de lutte contre la fraude fiscale au niveau des personnes physiques ou morales et permet aussi l'application de la loi fiscale à l'égard de ceux qui refusent de s'y soumettre. Ce qui confirme partiellement la deuxième hypothèse et totalement la troisième hypothèse.

---

<sup>53</sup> C.ROSIER, *L'impôt*, éd Montaigne, 1936

Néanmoins, dans la pratique l'efficacité de cette vérification est réduite à cause de plusieurs facteurs dont :

- ✓ Le nombre élevé des contribuables à contrôler et le nombre réduit des agents vérificateurs ce qui laisse une grande partie de contribuables échapper au contrôle vu que chaque vérification nécessite deux vérificateurs c'est le cas de l'entreprise étudiée, les vérificateurs ont commencé à vérifier le premier exercice pour éviter la période de prescription.
- ✓ Faible rémunération des agents vérificateurs qui devraient être revue à la hausse pour les protéger et les mettre à l'abri de toute tentation.
- ✓ Une très forte proportion de cas de rejet de comptabilité qui conduit à l'application des procédures unilatérales de redressement dans ce cas l'utilisation de la méthode financière implique automatiquement le rejet de comptabilité.

Pour faire face à ce fléau, l'administration fiscale répartit les services dans des différentes structures à savoir la direction des grandes entreprises DGE et les centres des impôts dans le but de diminuer le volume de ce phénomène et d'atteindre un meilleur contrôle.

Dans le cadre, la DGE s'intéresse aux contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égale à 500.000.000 DA, quant au CDI leur mission est liée avec les contribuables soumis au régime du réel au niveau des inspections.

Enfin, pour pouvoir cerner ce phénomène et pouvoir le réduire, il faut :

- Augmenter et renforcer le recrutement des agents vérificateurs et prendre en considération l'augmentation de leur salaire.
- La mise en place d'un système d'information qui permet de faciliter la circulation de l'information.

# BIBLIOGRAPHIE

**1. Ouvrage :**

- AYADI HABIB, Droit fiscale, CERP Tunis Carthage, 1989
- BEATRICE, FRANCIS GRAND GUILLOT, analyse financière, Gualino 4e édition, Paris, 2007
- BIENVENU JEAN-JACQUES, LAMBERT THEIRY, Droit fiscal, éd PUF, Paris, 2003
- COLETTE CHRISTINE, Gestion fiscale des entreprises, ellipses, 1998
- COSSON JEAN, Les industrielles de la fraude fiscale ,seuil, Paris, 1971
- DASSESSE MARC, MINNE PASCAL, Droit fiscal principes généraux et impôts sur les revenus ,4<sup>e</sup> édition, Bruyant, Bruxelles, 1996
- DELAHAYE T, Le choix de la voie la moins imposé, éd Bruyant, Bruxelles, 1997
- DUVERGER MAURICE, Eléments de fiscalité, PUF, Paris, 1976
- ESNAULT BERNARD, comptabilité financière ,3<sup>e</sup>me édition economica, 2001
- MONNET BRIGITTE, FIESS DANIEL, Fiscalité 2008-2009, Hacheche livre, Paris, 2008
- NGAOSIVATHN P, De fraude fiscale pourquoi ?
- TIXIREET GILBERT, GUST GUY le droit fiscal, 1981
- VARNIER ERIC, Fraude fiscale et paradis fiscaux : Décrypter les pratiques pour mieux les combattre , Dunod, Paris, 2014

**2. Mémoires :**

- ATMANI SIHAM, Procédures de vérification de la comptabilité, mémoire de fin d'étude, institut maghrébine d'économie douanière et fiscal, 29eme promotion, Tunisie, 2011
- KIRMAS KATIA, LAZERI NAIMA, le contrôle fiscal : vérification de la comptabilité, mémoire de master, département de sciences de gestion, université de Bejaia, 2012
- OUREZKI M, le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscal, mémoire de fin de cycle, IEDF, 23eme promotion,2005-2007
- TALBI ABDELHAK, YACINI HAKIM, Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale, mémoire de master, département de sciences de gestion, université de Bejaia, 2012

**3. Textes législatifs et règlementaires :**

- Code des procédures fiscales éd 2012
- Codes des impôts directs 2013
- Code pénale 2015
- journal officiel n°86 2002

**4. Autres documentations :**

- La charte du contribuable vérifié 2013
- Guide pratique des déclarations fiscales 2015
- Guide de vérificateur de comptabilité 2003

**5. Sites internet :**

- <http://www.impots.gouv.fr>
- <http://www.mfdgi.gov.dz>
- <http://www.mémoireonline.com>

- <http://www.scholarvox.com>

**ANNEXE**

---

# Annexes

- **Annexe n°01** demande de renseignement
- **Annexe n°02** attestation de décharge
- **Annexe n°03** demande d'éclaircissement
- **Annexe n°04** avis de vérification de comptabilité
- **Annexe n°05** fiche de début de travaux de vérification
- **Annexe n°06** listes des demandes de renseignement émises
- **Annexe n° 07** RACAP TVA
- **Annexe n°08** fiche d'inventaire
- **Annexe n°09** invitation au débat contradictoire clôturant les travaux de vérification
- **Annexe n°10** tableau des droits et pénalités
- **Annexe n°11** Etat comparatif des bilans
- **Annexe n°12** fiche de fin des travaux de vérification
- **Annexe n°13** procès-verbal d'essai de production
- **Annexe n°14** procès-verbal de constat
- **Annexe n°15** procès-verbal d'opposition au contrôle
- **Annexe n°16** rapport de vérification de comptabilité (A, B, C, D)