

**Chapitre II**

**Phénomène de la**

**fraude fiscale.**

### **Introduction du chapitre**

L'impôt ayant un caractère obligatoire, sans contrepartie perçu clairement par l'assujetti, pousse les contribuables à s'orienter vers l'échappement à l'obligation fiscale.

Eviter l'impôt ou minimiser la charge fiscale, est devenu un comportement fréquent non pas en Algérie seulement mais aussi dans tous les pays du monde. La fraude fiscale est devenue un phénomène universel.

Dans un premier temps, ce deuxième chapitre tentera de clarifier certaines notions tournant autour de la fraude fiscale et présentant une ambiguïté car un vocabulaire très diversifié est associé au phénomène d'échappement à l'impôt. Dans un second temps, il paraît nécessaire de cerner l'impact de la fraude fiscale sur la société (économique, financier et social) et ses causes. Si la fraude existe c'est qu'une opportunité s'est offerte au contribuable pour le faire d'où l'obligation d'entamer le sujet du contrôle fiscal.

## **Section 1 : La fraude et l'évasion fiscale.**

Quel que soit le terme employé, fraude ou évasion, le but est le même : éviter l'impôt. Mais il est important de distinguer entre ces concepts clés. De plus, il est indispensable de présenter les mécanismes et les méthodes d'estimation d'un phénomène de cette ampleur.

### **Sous-section 1 : Clarification de certaines notions.**

La fiscalité est contournée, légalement ou illégalement. On confond souvent entre fraude et évasion fiscale. En réalité, il existe des nuances entre ces deux notions étroitement liées et employées parfois à tort. Il sera difficile de cerner leurs sens.

#### **1. La fraude fiscale.**

Dans son sens général la fraude signifie :

- a. « Tromperie ou falsification punie par la loi »<sup>1</sup>.
- b. « Acte malhonnête fait dans l'intention de tromper en contrevenant à la loi ou au règlement »<sup>2</sup>

Un cas particulier de la fraude est la fraude fiscale qui a été définie par plusieurs auteurs :

- a. Pour Pierre BELTRAME, la fraude fiscale est « *une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant* »<sup>3</sup>.
- b. 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, voir en vue d'obtenir des remboursements d'impôt auxquels on n'a pas droit* »<sup>4</sup>
- c. Pour M. LEROUGE et M.MARGAIRAZ, « *Il y'a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à l'impôt, alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire* »<sup>5</sup>.
- d. Selon J.C.MARTINEZ « *La fraude fiscale est un phénomène de grande ampleur sur l'économie nationale, elle consiste en une transgression des dispositions fiscales par recours à des actes illégaux afin d'éluder l'impôt dû au trésor public. Elle comporte un*

<sup>1</sup>Le Robert, dictionnaire illustré, édition 2013, P. 777.

<sup>2</sup>Dictionnaire la rousse : <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/fraude/35120> (consulté le 11/3/2016 à 14h06)

<sup>3</sup>BELTRAME (P) : l'impôt, édition M.A, Paris, 1987, P30.

<sup>4</sup>DASSESSE (M), MINNE (P), Droit fiscal ; principes généraux et impôts sur les revenus, 4ème édition, Bruxelles, Bruyant, 1996, P.96.

<sup>5</sup>MARGAIRAZ (M), LEROUGE (M), la fraude fiscale et ses succédanés, 1972, P.28.

*élément matériel et un élément intentionnel et de ce fait diffère de l'erreur qui est un simple oubli de bonne foi<sup>1</sup>. »*

- e. Introduisant la notion de sanction, André BABILARI « *La fraude se définit par le fait de dissimuler ou minimiser des opérations, des situations ou des revenus imposables, de telle sorte que ce comportement tombe dans le coup des sanctions prévues à cet effet.* <sup>2</sup>»
- f. Camille ROSIER avance une définition plus générale « *La fraude fiscale embrasse tous les gestes matériels, toutes les opérations comptables, tous les actes juridiques, toutes les manœuvres et combinaisons auxquelles ont recours des contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et des contributions*<sup>3</sup>. »

D'où la fraude fiscale consiste à contourner la loi afin de réduire la charge fiscale du contribuable. Il omit, de mauvaise foi, d'appliquer la réglementation en vigueur. L'administration fiscale sanctionne les contribuables agissant ainsi, évidemment si elle découvre leurs dissimulations. De ce fait, la fraude fiscale exige la réunion de trois (3) éléments, un élément légal (un acte interdit par la loi), un élément matériel (transgression des dispositions fiscales) et un élément intentionnel (volonté d'évitement de l'imposition).

## **2. Eléments constitutifs de la fraude fiscale.**

### **2.1.Elément légal.**

Il n'existe pas de sanction s'il n'y a pas de loi qui l'annonce<sup>4</sup>, cela est expressément indiqué dans le premier (1<sup>er</sup>) article du code pénal « *Il n'y a pas d'infraction ni de peine ou mesure de sureté sans loi* ». En ce qui concerne la fraude fiscale l'article 303 du CIDTA stipule que « *quiconque en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droits ou taxes est indépendamment des sanctions fiscales applicables...* » (**Voir annexe II.9**).

### **2.2.Elément matériel.**

Il s'agit ici de l'acte illégal commis par le contribuable qui consiste à enfreindre la loi fiscale. Cela peut prendre les formes suivantes<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> MARTINEZ (J.C), la fraude fiscale : qui sais-je ?, PUF Ed, Paris, 1984, P.13.

<sup>2</sup> BABILARI (A), le consentement à l'impôt (Broché), Ed. Presse de sciences P, 2000, P.59.

<sup>3</sup> ROSIER (C), L'impôt, Ed Montagne, 1936, P.152.

<sup>4</sup> KHARROUBI (K) : Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magistère en sciences commerciales, université d'Oran Es-senia, 2011, PP. 17 à18.

<sup>5</sup> Art.118 du CTCA.

- 1) – La dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne, des sommes ou produits auxquels s’appliquent la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et, plus particulièrement, les ventes sans facture ;
- 2) - La production de pièces fausses ou inexactes à l’appui de demandes tendant à obtenir, soit le dégrèvement, la remise, la décharge ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, soit le bénéfice d’avantages fiscaux prévus en faveur de certaines catégories de redevables;
- 3) – 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 prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce (**voir annexe II.10**) ou dans les documents qui en tiennent lieu. Cette disposition n’est applicable que pour les irrégularités concernant des exercices dont les écritures ont été arrêtées;
- 4) – L’omission ou l’insuffisance de déclaration de revenus mobiliers ou de chiffre d’affaires commis sciemment ;
- 5) – Le fait pour un contribuable d’organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d’autres manœuvres au recouvrement de tout impôt ou taxe dont il est redevable ;
- 6) – Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l’intention manifeste d’éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des taxes sur le chiffre d’affaires exigible tel qu’il ressort des déclarations déposée.

### **2.3.Elément intentionnel.**

C’est un élément délicat du fait de la difficulté de la détermination de l’orientation de la volonté du contribuable. Il est important de savoir si l’omission détectée est une erreur c’est-à-dire le contribuable est tombé dedans de bonne foi ou bien il s’agit d’un échappement à l’impôt intentionnel, de mauvaise foi, et dans ce cas il doit être sanctionné.

### **3. Evasion fiscale.**

Selon J.C.MARTINEZ, l’évasion est défini « *comme l’art d’éviter de tomber dans le champ d’attraction de la loi fiscale, elle est en quelque sort une asymptote de la loi fiscale* »<sup>1</sup>

Selon C.R. MASSON, l’évasion est défini comme « *une action individuelle, volontaire, non violente et extra légale d’un contribuable qui, par la mise en œuvre d’une technique juridique de sur adaptation alternative fondée sur l’existence du principe de liberté de gestion, choisit*

---

<sup>1</sup> MARTINEZ (J.C) : Op.cit.,P.9.

*de se placer indirectement dans une situation fiscale déterminée, afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché, tout en étant fiscalement plus favorable.* »<sup>1</sup> C'est une définition complète et exhaustive.

D'où l'évasion fiscale consiste à contourner la loi fiscale légalement, c'est l'utilisation des failles de la loi pour minimiser la charge fiscale.

#### **4. Distinction entre fraude et évasion fiscale.**

Il est difficile d'établir la différence entre ces deux notions étroitement liées car au départ, elles ont le même but financier qui est éludé l'impôt, et arrivent aux mêmes conséquences néfastes sur le trésor public. Mais, il existe des nuances entre elles. Contrairement à la fraude fiscale qui est illégale et punissable, l'évasion fiscale consiste à utiliser des moyens légaux afin de diminuer la charge fiscale du contribuable. Les deux constituent une forme de résistance et de refus de l'impôt mais l'évasion fiscale utilise les failles de la loi pour payer moins, elle cherche la voie la moins imposée sans transgresser la loi, alors que la fraude enfreint à la loi pour échapper à l'impôt<sup>2</sup>. L'évasion fiscale consiste à éluder l'impôt sans violer la loi fiscale. Mais, il faut mentionner que l'abus de l'évasion fiscale et sa continuité conduisent nécessairement à la fraude.

*« Entre le légal et l'illégal, il n'y a pas une rupture mais une continuité. Des dérapages successifs conduisent le contribuable du légal à la fraude par une série de glissements intermédiaires (...) Dans cette chaîne de la fuite devant l'impôt, tous les maillons sont imprécis. »*<sup>3</sup>

*« En somme, la fraude est une violation au droit, l'évasion est un abus de droit. »*<sup>4</sup>

Selon M. COZIAN *« Il y a en somme trois familles de contribuables ; les blancs comme la neige, foncièrement honnêtes ; les noirs foncièrement malhonnêtes ; et les gris qui s'évadent soit légitimement par habileté, soit illégitimement par acrobatie ou abus de droit »*<sup>5</sup>

Les blancs sont les gens honnêtes qui payent leurs impôts, les noirs sont les fraudeurs et les gris correspondent aux gens qui utilisent les failles de la loi fiscale pour en payer moins.

<sup>1</sup> MASSON, (C.R) : *la notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Ed. LGDJ, 1990, P.182.

<sup>2</sup> KHARROUBI (K) : *Op.cit.*, PP 19 à 20.

<sup>3</sup> MARTINEZ, (J.C) : *Op.cit.*, P16.

<sup>4</sup> MARTINEZ, (J.C) : *Op.cit.*, P12.

<sup>5</sup> COZIAN, (M) : *L'impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989.

**Sous-section2 : Manifestations de la fraude fiscale.**

M. COZIAN dit que « *Certains contribuables ne manquent ni d'imagination ni d'audace et n'hésitent pas à échafauder des montages artificiels afin de soustraire à l'impôt qui serait normalement dû.* »<sup>1</sup>

L'imagination des fraudeurs fait en sorte que les manifestations de la fraude fiscale évoluent et se développent de plus en plus chaque jour, ce qui les rendent difficiles à cerner. D'où l'obligation de citer les plus fréquentes manifestations.

**1. Manifestations techniques de la fraude fiscale.**

Nous allons prendre comme critère de classification la nature de la dissimulation.

**1.1.Dissimulation matérielle.**

Le contribuable s'abstient de déclarer en totalité ou en partie le prix ou la quantité des opérations ou des produits imposables de plein droit, ce type de dissimulation touche en particulier l'assiette de l'impôt ou ses déclarations, tel que : Ne pas souscrire une déclaration d'existence.

**1.2.Dissimulation comptable.**

Le résultat comptable s'obtient par la soustraction des charges déductibles, des produits imposables ; c'est à partir de ce résultat et en effectuant des retraitements (déductions et réintégrations) que le résultat fiscal est dégagé. Il est prouvé que les fraudeurs tenteront soit de gonfler les charges soit de minorer les produits. Cela en effectuant des montages comptables permettant de préserver l'apparence rigoureuse de la comptabilité. Il est impossible de cerner les manœuvres frauduleuses portant sur la dissimulation comptable avec exhaustivité mais nous pouvons citer les plus fréquentes<sup>2</sup> :

**1.2.1. Les ventes :** Les irrégularités relevées à ce niveau sont :

- Ventes sans facture ;
- Atténuation de montant réel de certaines ventes (facturation partielle) ;
- Retours fictifs de marchandises ou ristournes exagérées ;

---

<sup>1</sup> COZIAN (M) : *Précis de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1993, P127.

<sup>2</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001, PP : de 56 à 63.

Comptabilisation des prélèvements de marchandises faits par le commerçant pour ses besoins personnels et ceux de sa famille ;

**1.2.2. Les achats :** Les irrégularités du poste achat peuvent se segmenter en deux groupes :

- ✓ Majoration des achats : Le but de cette majoration est de diminuer le bénéfice net. Cela peut se manifester par plusieurs montages :
  - Inscription de la même facture à deux dates différentes ;
  - Inscription d'achats fictifs pour lesquels aucune facture ne peut être présentée ;
  - Inscription de la même facture dans deux livres auxiliaires différents (ex. achats et opérations diverses) ;
- ✓ Minoration des achats : Cela peut paraître inexplicable, car la minoration des achats entrainera l'augmentation du bénéfice net et non pas sa diminution. En effet, si l'entreprise se contente de dissimuler ses ventes en comptabilisant toutes ses achats cela pourra attirer l'attention du vérificateur. Elle se manifeste sous plusieurs formes :
  - Achats sans factures ;
  - Achats déguisés sous forme de frais généraux et comptabilisés dans un autre compte de charges ;
  - Omissions de comptabilisation de factures.

**1.2.3. Dotations aux amortissements :** On y trouve :

- L'utilisation de taux d'amortissement excessif par rapport à ce que la loi autorise ;
- Amortissement de bien non amortissable (ex. terrain) ;
- Amortissement des immobilisations en cours et des valeurs incorporelles ;

### **1.3. Dissimulation juridique.**

Elle se manifeste par :

- 1.3.1. Opérations fictives :** Afin de justifier les charges déductibles, les entreprises peuvent fabriquer des pièces justificatives.
- 1.3.2. La fausse qualification :** Consiste en la création d'une situation favorable pour bénéficier d'avantages fiscaux alors que la situation actuelle ne le permet pas. L'exemple le plus fréquent est celui de la donation maquillé en mutation à titre onéreux et dont le prix ne sera jamais payé.



**1.3.3. Montages juridiques artificiels :** Et ici, le contribuable ouvre la porte à son imagination par exemple : Le fait qu'une société déficitaire absorbe une autre société bénéficiaire afin d'imputer son déficit sur le bénéfice de l'autre.

## **2. Manifestations sociologiques de la fraude fiscale.**

De nature, un contribuable ne paye pas ses impôts dus volontairement. La fraude fiscale est fonction de la taille du fraudeur et des activités réputées infractionnelles.

### **2.1. La taille du fraudeur.**

« *La fraude est une fonction inverse du revenu ou du chiffre d'affaires. Autrement dit, elle est proportionnellement plus importante chez les petits contribuables que chez les grands.* »<sup>1</sup>

Les petites entreprises, dans leur début, sont obligées de frauder pour survivre et pouvoir continuer leur activité.

### **2.2. Les activités réputées infractionnelles.**

La fraude fiscale a atteint tous les secteurs d'activité mais il existe des activités réputées plus contraintes par la fraude fiscale.

Les importateurs : Certains importateurs de marchandise déclarent l'importation d'une marchandise différente et moins chère que celle réellement importée et la revendent sans facture.

### **2.3. Professions libérales.**

Leurs revenus réels sont difficiles à estimer du fait que leurs activités sont destinées à une population large difficile à cerner. L'administration fiscale ne dispose pas de moyens pour évaluer leurs revenus réels.

## **3. Manifestations de la fraude fiscale internationale.**

Des sommes colossales échappent au fisc de notre pays et cela à cause de manipulations frauduleuses qui ont franchies les frontières. Les plus fréquentes sont les suivantes<sup>2</sup> :

---

<sup>1</sup> MEHEL, (L) et BELTRAME, (P) : op.cit., P20.

<sup>2</sup> MALTERRE, (S) : Spécial investigation, « Riches et célèbres : comment échapper au fisc », Canal+. In <https://www.youtube.com/watch?v=Qme5epgdo6g> (consulté le 30/3/2016 à 00h49).

### **3.1. Les paradis fiscaux.**

C'est une manœuvre de transfert indirect de bénéfices. Selon l'OCDE, un paradis fiscal est un territoire qui répond à quatre (04) critères: Impôts inexistantes ou insignifiants particulièrement pour les non-résidents, prévoit le secret bancaire c'est-à-dire l'absence de transparence, législation empêchant l'échange d'informations avec les autres administrations, tolérances envers les sociétés-écrans ayant une activité fictive. Le but du recours aux paradis fiscaux est d'échapper à une taxation lourde du pays d'origine. D'où le paradis fiscal constitue un abri de l'impôt pour les non-résidents. Il existe deux types d'échappatoire par le biais d'un paradis fiscal :

**3.1.1. Les Trust** (Pour les particuliers) : C'est une entité juridique voir une entreprise qui repose sur un contrat de confiance fait entre une personne qui possède de l'argent et veut rester anonyme et une autre personne payée pour lui gérer sa fortune dans le paradis fiscal appelé « un prête nom », afin qu'on ne puisse pas retrouver la trace de l'apporteur d'argent.

**3.1.2. Les sociétés « Offshore »** (Pour les entreprises) : Qui signifie hors territoire, il s'agit de société fictive basée dans des paradis fiscaux, la société dans le pays d'origine déclare qu'elle appartient à la société offshore d'où l'obligation de remonter les bénéfices à cette dernière à l'abri du fisc. La société est détenue par un « prête nom », ce qui rend impossible de retrouver la trace du vrai détenteur et qui rend la situation opaque.

### **3.2. L'exil fiscal.**

Domiciliation fictive à l'étranger. C'est un montage beaucoup plus échaudé par les personnes célèbres : artistes, sportifs,.... Ils cherchent le domicile fiscal le plus avantageux pour eux. Pour éviter l'impôt de son pays (résidence réelle), le contribuable se crée une résidence fictive dans un autre pays où y a moins de pression fiscale.

### **Sous-section 3 : L'ampleur de la fraude fiscale en Algérie.**

En Algérie comme dans tous les pays du monde, l'évaluation de la fraude fiscale est une tâche lourde à accomplir. Les informations concernant la fraude fiscale proviennent du contrôle fiscal. Un phénomène aussi difficile à estimer prend de l'ampleur de plus en plus malgré l'existence de législation et règlement qui pénalise et sanctionne cet acte. Mais la violation de loi fiscale

existe encore : achats et ventes sans facture, dissimulation du patrimoine, minoration de la base imposable.... Résultat, une forte violation du trésor public.

Des milliers d'opérateurs exercent des activités commerciales, sans payer leurs impôts. Ils sont inscrits au registre de commerce mais utilisent de faux noms ou des adresses fictives pour effacer leurs traces. De plus, certains commerçants ne facturent pas leurs transactions pour ne pas payer de TVA et d'autres taxes<sup>1</sup>.

#### **Sous-section4 : Méthodes de mesure de l'ampleur de la fraude fiscale.**

Les méthodes d'estimation de la fraude fiscale s'éclatent en deux grandes familles, les méthodes directes qui sont effectuées par l'administration fiscale et les méthodes indirectes qui s'appuient sur les traces laissées par la fraude fiscale et des indicateurs macroéconomiques.

##### **1. Méthodes directes d'estimation de la fraude fiscale.**

###### **1.1.Vérification intensive d'un échantillon de contribuables.**

Cette méthode fait appel aux efforts de l'administration fiscale pour l'élaboration de contrôle et de vérification fiscale détaillée d'un échantillon de contribuable. Les agents de l'administration fiscale peuvent ainsi calculer le montant de l'impôt éludé.

Cette méthode se limite à la vérification des déclarations fiscales et les données administratives pour estimer la fraude fiscale, or il existe des personnes qui ne déclarent ni leurs revenus ni l'existence de leurs activités et qui doivent être incluses dans l'estimation de la fraude fiscale. C'est la critique portée à cette méthode<sup>2</sup>.

###### **1.2.L'utilisation des enquêtes.**

L'estimation du non-paiement de l'impôt s'effectue par sondage des activités économiques et le comportement des individus. Des enquêtes sont effectuées des sources différentes des déclarations fiscales des contribuables. La comparaison entre les résultats des enquêtes et des déclarations fiscales permettre l'estimation de la fraude fiscale.

---

<sup>1</sup>Site de Djazairress :<http://www.djazairress.com/fr/lemidi/802070106>. (consulté le 19/4/2016 à 11h45)

<sup>2</sup>BAZART, (C) : La fraude fiscale : Modélisation du face à face Etat- contribuables, Thèse de doctorat, université Montpellier I, PP de 48 à 51.

La particularité de cette méthode c'est qu'elle permet de faire des enquêtes ciblées. Elle donne la possibilité d'étudier des contribuables spécifiques, des secteurs particuliers ou des professions libérales.

Les inconvénients que présente l'utilisation des enquêtes sont le fait qu'elle ne touche pas la totalité des contribuables. De plus, l'obstacle de la non-réponse ou les fausses réponses peuvent rendre l'enquête biaisée.

### **1.3. La technique des amnisties spéciales comme incitation à la révélation.**

C'est une méthode qui pousse et incite le contribuable à faire ses déclarations fiscales et révéler ses revenus réels de son plein gré. Elle est caractérisée par l'existence du volontariat du contribuable. En contrepartie, il bénéficiera de la suppression des pénalités ou du rabaissement du taux d'imposition. Lors du lancement d'une amnistie fiscale par le gouvernement, les contribuables en profitent pour faire leurs déclarations afin de bénéficier de privilèges apportés par cette amnistie. Les déclarations effectuées pourront être utiles pour estimer l'ampleur de la fraude fiscale. L'administration fiscale effectue une comparaison entre les déclarations faites avant le lancement de l'amnistie et celles déposées pendant l'amnistie la différence constitue une fraude fiscale.

Cette méthode reste insuffisante pour l'estimation de la fraude fiscale car il existe des contribuables qui ne déclarent pas malgré les séductions de l'amnistie fiscale.

Elle a été contestée, du fait qu'elle peut inciter plus à la fraude fiscale surtout lorsque elle est répétitive. Les contribuables s'abstiendraient de déclarer leurs revenus jusqu'au prochain lancement d'une amnistie fiscale.

## **2. Méthodes indirectes d'estimation de la fraude fiscale.**

La spécificité de ces méthodes réside dans le fait qu'elles ne peuvent pas être appliquées par l'administration fiscale seule mais elle doit recourir à d'autres informations externes. C'est donc l'économie souterraine qui sera mesurée et non pas la fraude fiscale seule. Elles se basent essentiellement, dans la mesure de la fraude, sur les traces laissées par cette dernière<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> BAZART, (C), Op.cit., PP de 52 à 66.

## **2.1. Divergences non expliquées entre les revenus et les dépenses.**

Une divergence entre les revenus et les dépenses constitue un signal de l'existence d'une économie informelle.

### **2.1.1. L'approche de l'écart appliqué au niveau macroéconomique.**

C'est une approche fondée sur la comparaison des estimations des revenus fournies par les comptes nationaux et ceux fournies par l'administration fiscale, basées sur les déclarations fiscales. La différence, après corrections, constitue le manque à gagner pour l'Etat, c'est les revenus non-déclarés. Cette méthode utilise les agrégats nationaux (revenu national) sous l'hypothèse qu'ils ne sont pas calculés sur la base d'information provenant de l'administration fiscale.

### **2.1.2. L'approche de l'écart appliqué au niveau microéconomique.**

Cette approche repose essentiellement sur des méthodes de sondage et d'échantillonnage pour découvrir l'écart entre les revenus et les dépenses des ménages.

## **2.2. L'approche du potentiel fiscal légal.**

En prenant comme base de calcul, de l'impôt sur le revenu, le revenu national après corrections des déductions et des exonérations nécessaires ; on obtient le potentiel fiscal légal. C'est ainsi que l'assiette fiscale est déduite. En effectuant la redistribution des revenus, les tranches d'imposition sont obtenues. Enfin l'impôt éludé est calculé par la soustraction de l'impôt réellement perçu du potentiel fiscal légal.

La critique portée à cette approche est qu'elle ne prend pas en considération les revenus non-déclarés.

## **2.3. L'observation du marché de travail comme base de mesure de l'économie souterraine.**

Si on constate que le taux de chômage augmente c'est qu'une catégorie de travailleurs gagnent leurs vies dans le marché informel. L'existence d'un tel phénomène peut mener à l'élaboration d'un sondage sur la participation à l'économie clandestine.

## **3. Les méthodes d'estimation de la fraude fiscale en Algérie.**

La seule approche de mesure de la fraude fiscale appliquée en Algérie est celle reposant sur les résultats du contrôle fiscale. C'est une approche directe appliquée par l'administration fiscale Algérienne.

L'approche reposant sur les enquêtes par sondage n'est pas applicable en Algérie car celui qui fraude ne dira pas que je suis un fraudeur.

## **Section 2 : Causes, Impact et sanctions de la fraude fiscale.**

Pour arriver à cerner le phénomène de la transgression de la loi fiscale par des moyens illégaux, nous devons analyser les causes de la fraude fiscale et ses conséquences néfastes sur la société.

### **Sous-section 1 : Causes de la fraude fiscales.**

En vue d'analyser au mieux la fraude fiscale, il est utile d'étudier ses causes qui sont multiples et complexes, liées soit au contribuable soit au système fiscal.

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

##### **1.1. L'instabilité du système fiscal.**

De plus que les réformes fiscales que le système fiscal Algérien a subies, chaque LF et LFC apporte de nouvelles dispositions fiscales d'où l'instabilité de ce dernier. Cela incite au refus de l'impôt car les nouveautés et les changements ne sont pas acceptés facilement par les contribuables.

André BABILARI dit « *Il est certain qu'un impôt ancien et stable, même complexe et injuste est souvent mieux accepté qu'un impôt nouveau et mouvant.*<sup>1</sup> »

« *Le respect de la loi repose sur sa permanence et sa généralité.* »<sup>2</sup>

##### **1.2. L'inadaptation du système fiscal.**

En Algérie les travailleurs sont surtaxés alors qu'ils ne sont pas bien payés d'où le système fiscal Algérien est inégalitaire.

Il faut aussi mettre l'accent sur le fait qu'une retenue à la source est appliquée sur leurs revenus et encore ce n'est pas à eux de les déclarer. Par conséquent, il y a des impôts qui peuvent être éludés plus que d'autres.

---

<sup>1</sup> BABILARI, (A), Op.cit., P.84.

<sup>2</sup> MASSON, (CR), Op.cit., P.52.

### **1.3.Fragilité de l'administration fiscale.**

Elle ne dispose pas de moyens matériels et humains suffisants pour pouvoir faire face aux tâches lourdes qu'elle doit assurer.

Il est clair que face à l'insuffisance des moyens humains et matériels mis à la disposition de l'administration fiscale pour le contrôle fiscal, la fraude trouve un terrain favorable pour prendre de l'ampleur.

La tâche la plus importante allouée à l'administration fiscale est le contrôle fiscal, pour assurer la stabilité des recettes fiscales. Le développement de l'activité économique en Algérie a augmenté le nombre des contribuables ce qui a alourdi les tâches de l'administration fiscale face à ses ressources humaines limitées.

De plus, du manque des moyens humains, l'administration fiscale fait face à des insuffisances des moyens matériels et surtout les moyens d'exécution du contrôle fiscal ou d'intervention en l'occurrence les voitures de services et les locaux.

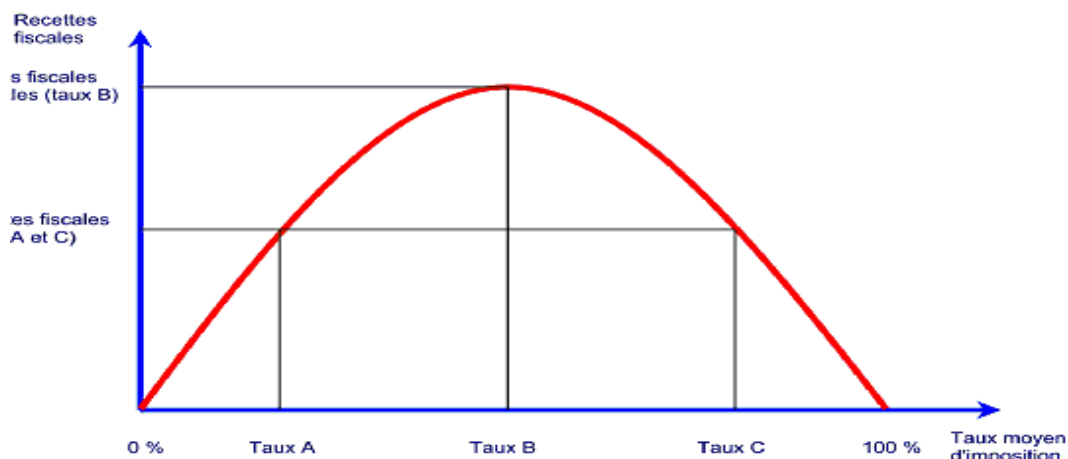
Cette fragilité de l'administration fiscale peut faciliter l'utilisation de manœuvres frauduleuses.

### **1.4.La pression fiscale.**

C'est l'expression « trop d'impôt tue l'impôt » qui résume le fait de l'existence d'une pression fiscale. En effet, Arthur LAFFER avec sa courbe qui porte son nom, appuie l'idée que les taux tuent les totaux. La courbe de LAFFER met en relation le taux d'imposition (pression fiscale) et les recettes fiscales.

Il affirme que le taux d'imposition et une fonction croissante de la recette fiscale jusqu'à atteindre un taux maximum puis la courbe devient décroissante.

Figure II.1 : Courbe de LAFFER.



Source : <http://www.melchior.fr/La-courbe-de-Laffer.3911.0.html> (consulté le 03/04/2016 à 15h45)

Commentaire :

D'après la courbe les recettes fiscales augmentent avec l'augmentation du taux d'imposition jusqu'à atteindre un seuil maximal (taux B) et après elles baissent. Le taux B ne peut être dépassé.

Ainsi un taux (C) supérieur au taux (B) va dégager une recette fiscale égale à une autre qui correspond à un taux (A) inférieur. D'où l'optimum n'est pas forcément le taux le plus élevé mais le taux qui ne provoquera pas une résistance à l'impôt (taux B).

### 1.5. La technique d'imposition.

Les méthodes utilisées pour imposer les contribuables peuvent lui offrir des opportunités de fraudes et d'échappement à l'impôt.

En effet, « *L'imposition à l'acquisition des facultés contributives exige une déclaration du contribuable soumise à un contrôle administratif ne peut conduire qu'à des inégalités et des injustices* »<sup>1</sup>, le système fiscal Algérien est un système déclaratif qui repose sur la bonne foi des contribuables pour effectuer leurs déclarations tout en les soumettant à un contrôle fiscal. Les déclarations des contribuables sont considérées exacte et juste jusqu'à preuve du contraire. Ce qui rend évident qu'il y aura des inégalités entre ce qui est déclaré et ce qui est

<sup>1</sup> OULES, (F) : *La mystification des problèmes économiques et fiscaux*, E. Bruylant, 1978, P105.



réellement dû. « *C'est un manque de réalisme et faire preuve d'une grande naïveté de croire que les déclarations des contribuables vont être exactes.* »<sup>1</sup>

## **2. Causes liées aux contribuables.**

### **2.1.Facteurs historique.**

Pendant la colonisation, la France utilisait l'impôt comme moyen de confiscation des terres et des biens des Algérien au profit du colon. C'était une politique d'appauvrissement adoptée par l'occupant. L'impôt était « *considéré comme un instrument de spoliation des biens des individus* »<sup>2</sup>. Le refus de l'impôt était donc une forme de résistance à la colonisation. Cela a créé une sorte de mentalité d'échappement à l'impôt.

Cette période a gravé dans la conscience des Algériens que l'impôt constitue une sanction et non pas un devoir vis-à-vis la société.

### **2.2.L'incivisme fiscal.**

Peut de contribuables sont capables de percevoir l'utilité de l'impôt. Un prélèvement obligatoire sans contrepartie rend légitime la résistance à l'impôt. Les contribuables ne perçoivent pas les privilèges dont ils bénéficient grâce à leur contribution à l'impôt. Ils ne se rendent pas compte que les services rendus par les administrations publiques sont gratuits car ils sont financés par les recettes fiscales, l'infrastructure (autoroute, ponts...), l'éducation en Algérie est gratuite, etc.

De plus, les contribuables manifestent un refus des impôts nouveaux.

### **2.3.L'appât du gain.**

Certains contribuables refusent de verser une partie de leurs bénéfices au trésor public pour avoir un gain plus important. Pour ce faire il se base sur le fait que le système fiscal Algérien est déclaratif et emploient des manœuvres frauduleuses afin de minimiser la base imposable.

### **2.4.Le goût du risque.**

Une certaine catégorie de contribuables désire mettre sous l'épreuve les capacités de l'administration fiscale à déceler ses manœuvres frauduleuses pour éluder l'impôt.

---

<sup>1</sup> OULES, (F), *ibid.*, P108.

<sup>2</sup> BELKACEMI, (R) : *Contrôle fiscal en Algérie, évaluation et perspectives*, IEDF, 1992, P12.

### 3. Causes économiques.

#### 3.1. La conjoncture économique.

En cas de récession économique les entreprises se trouvent en difficulté de résister et de rester sur le marché alors que d'autres ont déclarées faillite. Arriver à peine à survivre dans de telles conditions, les entreprises ne payent pas leurs impôts car leur activité a régressé.

J.C. MARTINEZ dit « *En période de stagflation, caractérisée par la récession et l'inflation, la fiscalité devient plus lourde...* »<sup>1</sup>.

#### 3.2. La situation financière personnelle du contribuable.

L'attitude du contribuable vis-à-vis la charge fiscale est affectée par la conjoncture économique. En effet, un déficit de la trésorerie pousse le contribuable à se soustraire à l'impôt. La fraude fiscale lui paraît une solution à sa situation difficile.

« *Le contribuable rationnel, conscient de la charge fiscale qu'il supporte, ne sera tenté de frauder que si l'impôt excède son revenu marginal, c'est-à-dire la proportion de son revenu qui sans l'impôt, il paraît utilisé à une satisfaction minimum.* »<sup>2</sup>

Si l'impôt absorbe la totalité du bénéfice du contribuable et mènera à la cessation de son activité, il s'abstiendra de payer ce qu'il doit à l'administration fiscale.

« *La tentation sera a priori d'autant plus forte que son revenu est plus faible.* »<sup>3</sup>

#### Sous-section 2 : L'impact de la fraude fiscale.

La fraude fiscale a des effets négatifs aussi bien sur le plan financier que sur le plan social et économique. C'est un impact qui doit être traité et analysé<sup>4</sup>.

##### 1. Impact financier.

L'impôt occupe la majeure partie des recettes de l'Etat qui l'utilise pour accomplir sa mission d'intérêt général. En effet, la fraude fiscale, prenant de l'ampleur, constitue un manque à gagner pour le trésor public. C'est une perte de recette fiscale qui met l'Etat en difficultés. Dans chaque LF l'état estime ses recettes et prévoit ses dépenses afin de les couvrir aux

<sup>1</sup> MARTINEZ, (J.C) : Op.cit., P18.

<sup>2</sup> MARGAIRAZ, (A) : *La fraude fiscales et ses succédanés*, Lausanne, 1970, P10.

<sup>3</sup> TIXIER, (G) et GEST, (G) : *Droit fiscal*, Ed. LGDJ, Paris, 1976, P253.

<sup>4</sup> GUETTOUCHE, (N) : *La fraude fiscale en Algérie : Causes et conséquences*, magister en sciences de gestion, Ecole Supérieure de Commerce, 1999, PP de 102 à 106.

mieux. Mais la fraude fiscale fait obstacle à l'exécution de la LF. Le contribuable qui ne perçoit pas l'intérêt du prélèvement obligatoire, résiste à l'impôt le considérant comme une sanction. Par contre le but de l'impôt est de couvrir les dépenses publiques.

Pour compenser la perte causée par la fraude, l'Etat se heurte à un autre défi qui est l'augmentation des taux d'imposition ou l'instauration de nouveaux impôts. Cela peut créer le mécontentement de la population et inciter plus à la fraude fiscale.

Comme deuxième solution, l'Etat peut envisager la diminution du budget alloué à l'investissement et l'équipement pour couvrir les autres dépenses.

## **2. Impact social.**

Les administrations publiques, les hôpitaux, les écoles, l'infrastructure (autoroute, pont, tunnel,...), sont tous des services gratuits ou quasi-gratuits rendues aux citoyens mais qui ne se réalisent pas sans argent alors qui les finance ? C'est l'Etat grâce aux prélèvements obligatoires. Tous ces services offerts par les administrations publiques sont contraints par la fraude fiscale qui baisse les recettes de l'Etat.

La fraude fiscale « *empoissonne non seulement le climat des affaires, mais encore l'atmosphère entre les classes sociales dont les habitudes ou les possibilités de de fraude sont inégales* »<sup>1</sup>. Il existe une inégalité des contribuables devant la fraude, « *une des plus graves atteintes qu'on puisse porter à l'égalité devant l'impôt est d'établir une inégalité devant la fraude, car ceux qui peuvent frauder échappent plus au moins à l'impôt, alors que ceux qui ne peuvent pas frauder le supportent intégralement.* »<sup>2</sup>. L'exemple qui illustre au mieux cette situation est le cas des salariés qui subissent la retenue à la source et sont obligés de payer et encore ce n'est pas à eux de déclarer leurs revenus alors que pour tout autre contribuable (professions libérales, commerçants,...) c'est à eux de déclarer leurs revenus.

En prenant de l'ampleur, la fraude fiscale peut tenter d'autres contribuables loyales et les pousser à éluder l'impôt.

---

<sup>1</sup> LAURE, (M) : *Distorsions économiques d'origine fiscales*, PUF, 1984, P76.

<sup>2</sup> DUVERGER, (M) : *Finances publiques*, PUF, Paris, 1965, P396.

### **3. Impact économique.**

Les conditions d'exercice de la concurrence dans une économie de marché sont freinées par la fraude fiscale. Il n'existe pas de concurrence pure et parfaite car les contribuables qui sont en situation régulière avec l'administration fiscale subissent une concurrence déloyale.

La fraude fiscale constitue un frein pour le développement économique. Elle décourage les efforts fournis pour améliorer la productivité. Un entrepreneur visant à améliorer sa performance pour augmenter ses revenus sera tenté de frauder pour avoir le même revenu au lieu des efforts fournis. Par conséquent, les dirigeants des entreprises s'orienteront vers la fraude pour avoir des revenus meilleurs au lieu de rendre performant leur gestion et développer leurs affaires.

Un impact néfaste de la fraude fiscale aura lieu sur les capitaux. Le fait de réduire les bénéfices pour payer moins d'impôt entraînera une dissimulation des capitaux de l'attention de l'administration fiscale d'où ne pas les dépenser. Cela entraînera une pénurie de capitaux. L'argent, caché des yeux du fisc, sera oisif.

Dans un autre levier, l'existence de la fraude peut fausser les statistiques nationales (taux de chômage, PIB,...). Par exemple le taux de chômage peut être sur estimé car il est calculé sous l'hypothèse que ceux qui ne travaillent pas dans l'économie formel sont des chômeurs. Or, il existe des personnes qui sont prises en considération dans le taux de chômage mais qu'en réalité travaillent dans le noir. Un tel impact sur les statistiques nationales, peut donner une fausse image de l'économie nationale.

### **4. Impact de la fraude fiscale sur le plan international.**

- Création de conflit entre les Etats bénéficiaires de la fraude fiscale (paradis fiscaux) et les Etats qui subissent les conséquences néfastes de ce phénomène.
- Permettre l'installation de structures économiques étrangères.

L'existence de systèmes fiscaux diversifiés dans les différentes nations a donné l'opportunité aux opérateurs économiques de tirer profit de ces divergences, en s'installant dans des Etats où la fiscalité est légère pour bénéficier de leurs lois fiscales. L'installation des opérateurs économiques dans ces pays appelés paradis fiscaux constitue une fuite de capitaux et une évasion fiscale pour les entreprises fiscales. D'où la naissance de conflits entre les deux catégories de pays.

**Sous-section 3 : Sanctions de la fraude fiscale.****1. Pénalités fiscales.**

Toutes infractions aux dispositions légales ou aux textes réglementaires d'application relative à la TVA sont punies d'une amende fiscale de 500 à 2.500 DA.

En cas de manœuvres frauduleuses, cette amende est de 1.000 à 5.000 DA.<sup>1</sup>

Le retard de dépôt du relevé du CA entraîne une pénalité de 10%. Elle est augmentée à 25% après l'envoi d'une mise en demeure du redevable.<sup>2</sup>

Si une vérification montre que le CA a été minoré, les droits éludés seront majorés de<sup>3</sup> :

Tableau II.1 : Pénalités en cas de dissimulation du CA.

Unité : DA

Montant des droits éludés par exercice	La pénalité
$\leq 50.000$	10%
$50.000 < X \leq 200.000$	15%
$> 200.000$	25%

Source : art.116 du CTCA.

NB : X est le montant des droits éludés par exercice.

En cas de manœuvres frauduleuses, une amende de 100% est applicable sur l'ensemble des droits.

**2. Peines correctionnelles.**

Les poursuites en vue de l'application des sanctions pénales prévues par les codes fiscaux sont engagées sur la plainte du Directeur des Impôts de Wilaya<sup>4</sup>.

L'avis de la Commission Régionale pour Fraude Fiscale (CRFF)<sup>1</sup> est requis pour entreprendre ces plaintes, exception faite sur les infractions relatives aux droits de garantie et droit de timbre.

<sup>1</sup> Art.114 du CTCA.

<sup>2</sup> Art.115 du CTCA.

<sup>3</sup> Art.116 du CTCA.

<sup>4</sup> Art.303 du CIDTA.

Tableau II.2 : Peines correctionnelles de la fraude fiscale.

Unité : DA

Droits éludés	Peines correctionnelles
$\leq 100.000$	De 50.000 à 100.000 DA
$100.000 < X \leq 300.000$	Emprisonnement de un (01) à cinq (05) ans Amende de 50.000 à 100.000 DA
$300.000 < X \leq 1.000.000$	Emprisonnement de deux (02) à dix (10) ans Amende de 100.000 à 300.000 DA
$1.000.000 < X \leq 3.000.000$	Emprisonnement de cinq (05) à dix (10) ans Amendes de 300.000 à 1.000.000 DA
$> 3.000.000$	Réclusion à temps de dix (10) à vingt (20) ans Amendes de 1.000.000 à 3.000.000 DA.

Source : Article 303 du CIDTA.

### **Section 3 : Procédures de détection des opérations frauduleuses : Contrôle fiscal et le contentieux.**

La confiance n'exclue pas le contrôle. D'où un système fiscal déclaratif qui croie en la bonne foi du contribuable, fait appel à un contrôle fiscal afin de pouvoir déceler d'éventuelles manœuvres frauduleuses. Si le contrôle n'est pas effectué aucun contribuable ne payera ses obligations fiscales.

#### **Sous-section 1 : Moyens d'intervention de l'administration fiscale.**

De plus, de la sensibilité du contribuable, la lutte contre la fraude fiscale nécessite la mise en disposition de l'administration fiscale de moyens législatifs et réglementaire et moyens administratifs.

##### **1. Sensibilisation du contribuable.**

Le facteur historique a joué un rôle important pour orienter le comportement du contribuable Algérien vers la transgression de la loi fiscale.

---

<sup>1</sup> Art.44 de la LF 2012, P14. (Codifié par l'Article 104 du CPF).

*« Pour que le contribuable ait une attitude à la fois plus positive à l'égard du système fiscal et plus négative de la fraude, il importe qu'il ait une nette certitude que l'impôt s'applique équitablement et que les recettes fiscales sont utilisées à bon escient. »<sup>1</sup>*

En effet, informer le contribuable sur les fonctions et buts des prélèvements obligatoires aura une grande incidence sur le degré du respect de la loi fiscale. Il est primordial de former le contribuable et de bâtir son esprit quant aux missions et fonctions de l'Etat. Il est important pour l'administration fiscale d'instaurer dans l'esprit du contribuable que sa fonction est de lui fournir des services dont il a besoin et non pas de le surveiller.

## **2. Moyens législatifs et réglementaires.**

Pour faciliter les tâches des agents de l'administration fiscale, la législation leur accorde des droits :

### **2.1.Droit de communication.**

C'est la faculté donnée aux agents de l'administration fiscale de collecter des informations auprès des tiers pouvant influencer l'assiette, le contrôle ou le recouvrement de l'impôt<sup>2</sup>.

Il est puni d'une amende de 5.000 DA à 50.000 DA toute personne qui refuse de communiquer avec les agents de l'administration fiscale<sup>3</sup>.

Les contribuables qui refusent de communiquer avec les agents de l'administration fiscale subissent une amende de 100 DA pour chaque jour de retard à compter du jour de la rédaction du procès-verbal (PV) du refus de communication<sup>4</sup>.

### **2.2.Le droit de contrôle.**

C'est la faculté accordée aux agents de l'administration fiscale de vérifier et d'examiner les déclarations des contribuables quel que soit leur nature (morales ou physiques).<sup>5</sup>

Vue le caractère déclaratif du système fiscal Algérien, l'administration fiscale se trouve dans l'obligation de vérifier la sincérité des déclarations et le respect des obligations fiscales.

---

<sup>1</sup> MUTEN, (L) : *La fraude fiscale*, rapport FMI, 1990, P11.

<sup>2</sup> Art. 45 du CPF, P26.

<sup>3</sup> Art.62 du CPF, P31.

<sup>4</sup> Art.63 du CPF, P31.

<sup>5</sup> Article de 18 à 38 du CPF.

### **2.3.Le droit d'enquête.**

C'est une procédure d'investigation et d'intervention des agents du fisc dans les entreprises assujetties à la TVA. Les contribuables effectuant des opérations passibles de la TVA doivent fournir les justifications nécessaires à la fixation du CA<sup>1</sup>.

### **2.4.Le droit de visite.**

Afin d'effectuer au mieux leurs missions de contrôle et de vérification les agents de l'administration fiscale dispose du droit de visite. C'est le fait de faire des visites sans préavis en tous lieux à la quête de l'information nécessaire pour éviter toutes manœuvres frauduleuses<sup>2</sup>.

### **2.5.Le droit de reprise.**

C'est le droit de redresser et corriger les erreurs et omissions commises par le contribuable et découvertes à la suite d'une vérification.

Les rectifications et corrections de la base imposable ne doivent toucher que la période de prescription qui est de quatre (04) années et peut être prorogé de deux (02) ans en cas de découverte de manœuvres frauduleuses<sup>3</sup>.

## **3. Moyens administratifs.**

### **3.1.Moyens matériels.**

Vue son rôle primordiale, l'administration fiscale dispose de moyens matériels.

**3.1.1. Les locaux :** Les agents de l'administration fiscale dispose de locaux pour accomplir au mieux leurs tâches assignées.

**3.1.2. Les véhicules :** Les investigations des agents de l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal nécessite des déplacements d'où l'obligation de la doter de véhicules de services.

Or, ce n'est pas le cas de l'Algérie. D'où, pour améliorer la performance du contrôle fiscale il faut équiper l'administration fiscale de véhicules pour faciliter ses tâches.

---

<sup>1</sup> Art.33 du CPF, P18.

<sup>2</sup> Art.34 du CPF, P19.

<sup>3</sup> Art.41 du CPF, P13.



**3.1.3. L'outil informatique :** De nos jours tout est informatisé, il existe même des contribuables qui tiennent une comptabilité informatisée. De ce fait, il est primordial de munir l'administration fiscale de l'outil informatique.

### **3.2. Moyens humains.**

L'administration fiscale doit s'intéresser aux ressources humaines qui constituent le moteur de son fonctionnement.

**3.2.1. L'effectif :** L'administration fiscale suit une action de recrutement progressive pour renforcer son personnel.

**3.2.2. La formation :** L'administration fiscale assure une formation continue à son personnel afin d'améliorer ses capacités.

Les formations assurées pour les agents du fisc sont pluridisciplinaires car ils doivent maîtriser aussi bien la fiscalité que la comptabilité, le droit pénal et le droit des affaires....

### **Sous-section 2 : Les différents contrôles exercés par l'administration fiscale.**

Les contrôles fiscaux s'éclatent en deux familles : Le contrôle sommaire et le contrôle sur place ; à qui s'ajoute un contrôle qui porte sur les éléments matériels appelé contrôle inopiné.

#### **1. Le contrôle sommaire (des déclarations).**

*« L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance. <sup>1</sup> »*

##### **1.1. Contrôle formel.**

Cela consiste en l'examen formel des données et indications portées sur les déclarations souscrites en vue de déceler d'éventuelles erreurs pour les corriger immédiatement<sup>2</sup>.

Ce type de contrôle est primordial pour effectuer le programme de vérification approfondie.

##### **1.2. Contrôle sur pièces.**

C'est l'examen critique des déclarations fiscales tout en prenant en considération les informations figurant dans le dossier fiscal. Afin de s'assurer que les déclarations fiscales ont été faites dans les formes et délais prévus par la loi fiscale et qu'aucune erreur n'ait été commise.

---

<sup>1</sup> Art 18 et 19 du CPF, P10.

<sup>2</sup> BELKACEMI, cours de contrôle fiscal, Aspects organisationnels du contrôle fiscal, 3ème année, ESC, P11.

Après achèvement des opérations de contrôle, l'inspecteur notifie les modifications et rectification qu'il envisage, au contribuable. Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours pour faire parvenir son acceptation ou ses observations. L'expiration du délai entraîne l'acceptation tacite<sup>1</sup>.

**2. Le contrôle sur place (externe).**

**2.1.Vérification de la comptabilité (VC).**

La VC est l'ensemble des opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables.

La vérification de la comptabilité s'effectue sur place sauf en cas de demande du contribuable et acceptation de l'administration fiscale ou cas de force majeure dûment constatée par le service.

La procédure de la VC ne peut être entamée sur place qu'après avoir avisé le contribuable par l'envoi ou la remise en main propre contre accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte du contribuable. Un délai de dix (10) jours est accordé au contribuable, pour la préparation de sa comptabilité, par l'administration fiscale.

Le délai de présence sur place est limité par le CPF selon le CA annuel de chacun des exercices vérifiés. En cas du non-respect de ce délai, l'opération de vérification est annulée<sup>2</sup>.

Tableau II.3 : Délai de présence sur place.

Unité : DA

Durée	Prestation de services	Autres
Trois (03) mois	≤ 1.000.000	≤ 2.000.000
Six (06) mois	≤ 5.000.000	≤ 10.000.000
Neuf (09) mois	Autres cas	

Source : Code des procédures fiscales.

**2.2.Vérification Ponctuelle de la comptabilité (VP).**

Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification ponctuelle de comptabilité d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou un

<sup>1</sup> Idem, P12.

<sup>2</sup> Art.20 du CPF, P11.

groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal<sup>1</sup>.

La durée de la VP ne peut dépasser deux (02) mois.

### **2.3.Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE).**

Les agents de l'Administration fiscale peuvent procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu global, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en Algérie, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt<sup>2</sup>.

Le contribuable est informé au préalable par un avis de vérification accompagné par la charte du contribuable et il dispose d'un délai de préparation de quinze (15) jours.

### **3. Contrôle inopiné.**

C'est un contrôle matériel fait par le vérificateur immédiatement lors de la remise de l'avis de vérification. Il porte essentiellement sur la constatation matérielle des éléments physiques (stocks, équipements, immobilisations,...), ou l'existence et l'état des pièces comptables.

Un état contradictoire doit être dressé à l'achèvement des opérations de contrôle matériel par le vérificateur avec le contribuable ou son représentant<sup>3</sup>.

### **4. Garanties accordées au contribuable en vérification.**

#### **4.1.Information préalable.**

Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans avoir avisé le contribuable par un avis de vérification envoyé ou remis en main propre contre accusé de réception et accompagné de la charte du contribuable fixant ses droits et ses obligations. Le cas contraire entrainera la nullité de la procédure<sup>4</sup>.

#### **4.2.Délai de préparation.**

Un délai, fixé selon le type de vérification, est accordé au contribuable afin de lui permettre de rassembler sa comptabilité et préparer ses locaux pour l'accueil des vérificateurs.

---

<sup>1</sup> Art.20 bis-1 du CPF, P13.

<sup>2</sup> Art. 21-1 du CPF, P15.

<sup>3</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001.

<sup>4</sup> Ibid., PP de 23 à 25.

Tableau II.4 : Délai de préparation.

Type de vérification	Délai de préparation
VC	10 jours
VP	10 jours
VASFE	15 jours

#### **4.3.Assistance d'un conseil.**

C'est la faculté accordé au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix aussi bien pendant la période de vérification que pour répondre à la notification de redressement. Cela doit être mentionné obligatoirement dans l'avis de vérification et la notification de redressement.

#### **4.4.Impossibilité de refaire la vérification.**

A l'achèvement d'une vérification pour une période définie au regard d'un impôt ou d'un groupe d'impôt, la vérification ne peut être refaite qu'en cas de la découverte de manœuvres frauduleuses.

Au moment du redressement définitif, la vérification devient définitive et le contrôle aussi.

#### **4.5.Limitation de la durée de vérification sur place.**

La durée de présence des vérificateurs dans les locaux du contribuable est limitée par la loi fiscale en fonction du CA.

#### **4.6.La procédure contradictoire.**

C'est un débat oral entre les vérificateurs et le contribuable pour le tenir informé du déroulement de la vérification et lui donner la possibilité d'apporter les explications nécessaires sur les redressements envisagés.

### **Sous-section 3 : Procédures de redressement.**

Le contrôle fiscal a pour mission de s'assurer de la régularité et la sincérité des déclarations du contribuable. En cas contraire des procédures sont entamées<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art.42 du CPF, P25.

### 1. Procédure contradictoire de redressement.

A la fin de la vérification, les résultats doivent être notifiés au contribuable même en cas d'absence de redressement.

La notification de redressement est envoyée ou remise en main propre contre un accusé de réception, au contribuable. Même en cas de son refus de réception de la notification, le redressement est considéré comme légalement notifié<sup>1</sup>.

La notification de redressement accorde un délai de 40 jours au contribuable pour faire parvenir son acceptation ou ses observations. A l'expiration du délai, et si le contribuable ne se manifeste pas, une acceptation tacite des redressements est parvenue<sup>2</sup>.

### 2. Le rejet de la comptabilité.

Si à la suite d'une VC, la comptabilité relève un caractère non probant, elle est rejetée par l'administration fiscale dans les cas suivant :

- La tenue des livres, documents comptables et pièces justificatives n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code du commerce, au système comptable financier et autres législations et réglementations en vigueur ;
- La comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées<sup>3</sup>.

Le rejet de la comptabilité n'exclue pas l'envoi de la notification des résultats, et ne prive pas le contribuable de son droit de réponse<sup>4</sup>.

### 3. Procédures d'imposition d'office.

Une taxation d'office est envisagée dans les cas suivants<sup>5</sup>:

- Le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut être exercé de son fait ou du fait d'un tiers ;
- Le contribuable ne détient pas une comptabilité régulière, ou les livre spécial cités par les articles 66 et 69 du CTCA (**voir annexe II.11**) permettant de justifié le CA déclaré ;

---

<sup>1</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001, P40.

<sup>2</sup> Ibid., P41.

<sup>3</sup> Art. 43 du CPF, P25.

<sup>4</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001, P97.

<sup>5</sup> Art.44 du CPF, PP de 25 à 26.

- Le contribuable n'a pas souscrit des relevés de chiffre d'affaires prévus par l'article 76 du CTCA (**voir annexe II.12**), au moins un (01) mois après que le service l'ait mis en demeure, par lettre recommandée avec accusé de réception, de régulariser sa situation ;
- Dans le cas où le contribuable n'a pas répondu aux demandes d'éclaircissement de l'inspecteur ou du vérificateur ;
- Lorsqu'il s'agit d'entreprise étrangère ne disposant pas d'installation professionnelle en Algérie qui, passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés s'est abstenue de répondre à la demande du service des Impôts, l'invitant à désigner un représentant en Algérie.

#### **4. Les structures chargées du contrôle fiscale.**

- a. La sous-direction du contrôle fiscal (S/DCF) au niveau des directions des impôts de willaya (DIW).
- b. Services de recherche et de vérification au niveau régional (Alger, Oran, Constantine) : Ils interviennent sur tout le territoire national.
- c. Direction centrale de recherche et de vérification dépendante de la DRV.
- d. Service principale du contrôle fiscal relevant du centre des impôts (CDI) : une nouvelle structure de la direction générale des impôts (DGI), chargée de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables de taille moyenne.
- e. Les centres de proximité des impôts (CPI) : chargés de la gestion des dossiers fiscaux et de la collecte des impôts dus par une large population fiscale représentée par les contribuables relevant de l'IFU.
- f. La direction des grandes entreprises ( DGE) : Elle est chargée de la gestion des dossiers fiscaux des sociétés de droit Algérien soumises à l'IBS et dont le CA est supérieur à cent (100) millions DA, des sociétés pétrolières et sociétés étrangères ne disposant pas d'installation professionnelle en Algérie.

#### **Sous-section 4 : Les procédures du contentieux fiscal.**

##### **1. Le recours contentieux.**

##### **1.1.Réclamation préalable auprès de l'administration fiscale.**

Si un contribuable réalise qu'il a été imposé à tort ou sur une base excessive, il peut faire une réclamation préalable. Elle est adressée obligatoirement et au préalable soit à la DGE, à la DIW, au CDI ou au CPI, selon le cas.

La réclamation est recevable en la forme jusqu'au 31 décembre<sup>1</sup> de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation des événements qui la motive. A son introduction un récépissé est remis par l'administration fiscale<sup>2</sup>.

Le contribuable est convoqué pour compléter sa réclamation contentieuse, l'administration fiscale lui accorde un délai de trente (30) jours pour le faire à compter du jour de la réception de la convocation. En cas contraire l'administration fiscale rejette la réclamation.

Le délais général de traitement des réclamations est de six (06)<sup>3</sup> mois, réduit à deux (02) mois pour les contribuables relevant de l'IFU et amené à huit (08)<sup>4</sup> mois pour les réclamations contentieuses soumises à l'avis conforme de l'administration centrale.

### **1.2. Recours auprès des commissions de recours.**

C'est une deuxième voie de recours accordée aux contribuables en cas :

- De rejet de la réclamation contentieuse ;
- Expiration du délai pour statuer la réclamation contentieuse.

Le contribuable peut faire appel aux commissions de recours dans les délais<sup>5</sup> suivants :

- Quatre (04) mois à partir de la réception de l'avis de notification de la décision émise suite à un recours au préalable ;
- Quatre (04) mois à compter du jour de l'expiration du délai pour statuer la réclamation contentieuse.

### **1.3. Recours juridictionnel.**

#### **1.3.1. Recours devant le tribunal administratif.**

Dernier recours dont dispose le contribuable, déposé au greffe du tribunal administratif territorialement compétent. Le contribuable peut faire appel à ce recours en cas :

Une décision de rejet total ou partiel suite à une réclamation contentieuse ou un recours contentieux ;

---

<sup>1</sup> Art 72 du CPF, PP de 33 à 34.

<sup>2</sup> Art 71 du CPF, P33.

<sup>3</sup> Art 76-2 et art 172-5 du CPF, P35 et PP de 62 à 63.

<sup>4</sup> Art 77, art 172-5 et art 172-8 du CPF, P36 et PP de 62 à 63.

<sup>5</sup> Art 80-1 du CPF, P37.

L'expiration des délais pour statuer la réclamation contentieuse ou le recours contentieux sans que le contribuable ait reçu l'avis de décision<sup>1</sup>.

### **1.3.2. Recours devant le conseil d'Etat.**

Le recours doit être déposé au greffe du conseil de l'Etat sous forme d'une requête signée par un avocat agréé.

### **2. Le recours gracieux.**

Le contribuable peut solliciter auprès de l'administration fiscale une modération ou un allègement de la charge fiscale (impôts et amendes fiscales) en cas de gêne financière.

Seules les amendes fiscales peuvent faire objets d'un recours gracieux, les amendes judiciaires restent fixes.

Aucun délai n'est fixé pour la présentation d'un recours gracieux<sup>2</sup>.

### **3. La remise conditionnelle.**

Par une demande du contribuable et un contrat, l'administration fiscale peut accorder des réductions en matière d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts.

La remise conditionnelle touche seulement les pénalités et amendes fiscales dues à des insuffisances de déclaration.

Cette procédure prive le contribuable de tout recours contentieux<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Art 82 du CPF, P40.

<sup>2</sup> Art 92, art 93-1 et art 173-3 du CPF, P43 et P63.

<sup>3</sup> LDGI n°74/2014, P2.



### **Conclusion du chapitre.**

La fraude fiscale, un phénomène prenant de l'ampleur, reste difficile à cerner. Son ampleur dépend aussi bien du civisme fiscal du contribuable que des failles et des insuffisances du système fiscal. La mesure de l'ampleur de la fraude fiscale sur les ressources de l'Etat présente des difficultés en matière de disponibilité et de fiabilité de l'information.

La fraude fiscale a des effets négatifs et néfastes sur la société, sur le plan financier et économique aussi.

De ce fait, les pouvoirs publics ont prévu des brigades de contrôle mobiles pour le suivi de l'activité économique, et dans le but de sanctionner les fraudeurs. Ils ont aussi donné la possibilité aux contribuables de remettre en cause les résultats du contrôle fiscal, par voie contentieuse, si nécessaire.

Il est primordial pour l'administration fiscale sous la tutelle du Ministère des Finances, premier concerné par le phénomène de la fraude fiscale, d'améliorer sa performance en matière de contrôle fiscal et de sensibiliser le contribuable quant à la finalité de l'impôt.