

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

*L*a comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines, bien qu'elles soient autonomes, ont un domaine commun important et s'interpénètrent largement. Il faut bien reconnaître que la fiscalité a beaucoup contribué au développement de la comptabilité, ce qui fait que, la convergence comptabilité/fiscalité crée un contexte favorable à la transparence tant fiscale que comptable.

La comptabilité est un moyen de mesure des résultats de l'entreprise à travers le recensement des flux économiques et par l'établissement des états financiers. Elle décrit sa situation financière, l'état de son patrimoine et ses performances au titre de la période écoulée. Quant à la réglementation fiscale, elle a pour but de déterminer les principes d'évaluation de la matière imposable et les modalités de taxation.

Il est bien admis qu'il existe entre la fiscalité et la comptabilité une certaine connexion. De ce fait, le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable qui est également dépendant des règles fiscales.

Néanmoins, cette connexion n'est pas parfaite puisque des divergences entre ces deux disciplines existent et requièrent parfois des retraitements extracomptables. Du fait des évolutions comptables qui s'esquissent, les rapports entre la comptabilité et la fiscalité soulèvent des problématiques diverses.

L'établissement des états financiers ne peut se faire en ignorant les dispositions fiscales. Toutefois, le respect des règles fiscales ne doit pas remettre en cause les caractéristiques qualitatives fondamentales de l'information financière telles que la régularité, la sincérité et l'image fidèle. D'autant plus, la comptabilité doit toujours refléter une image fidèle de l'entreprise, elle doit appliquer les règles en vigueur avec la plus grande sincérité possible pour traduire le résultat de l'entreprise ainsi qu'avec de la prudence en se basant sur des méthodes permanentes.

En réponse à la demande des marchés financiers internationaux, des normes de comptabilité financière largement utilisées devraient amener dans ce domaine une certaine harmonisation fiscale. Il existe des principes généraux qui vont guider l'administration fiscale dans le cadre de ces travaux de modernisation de l'arsenal juridique fiscal.

Ce chapitre a pour objet de mettre en évidence la relation entre le droit comptable et le droit fiscal. Le constat actuel se manifeste par l'existence de nombreuse dépendance et divergences entre les règles comptables et les règles fiscales, ce qui rend difficile à toute entreprise de se conformer en même temps aux exigences de la comptabilité et de la fiscalité « Section 1 ». Les règles relatives à la comptabilité se fondent sur le principe de la présentation fidèle des états financiers, donc l'appréciation de la qualité des comptes doit être conditionnée entre autre par les règles fiscales « Section 2 ». Un effort de rapprochement entre les deux législations peut être constaté à travers les dispositions de la loi de finance pour l'année 2010 « Section 3 ».

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Section 1 : Autonomie, dépendance et points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines, bien qu'elles soient autonomes, ont un domaine commun. En effet, la détermination de l'assiette imposable s'appuie sur le résultat comptable : c'est le principe de la connexion des règles fiscales et comptables. D'ailleurs, la réglementation comptable est indépendante de la réglementation fiscale, créant ainsi des divergences au niveau des objectifs, et notamment des divergences au niveau des résultats, à savoir, le résultat comptable et le résultat fiscal.

Sous-section 1 : Autonomie et dépendance entre les règles comptables et les règles fiscales

La convergence du droit comptable algérien vers le référentiel IAS/IFRS oriente le Système Comptable Financier (SCF) vers la vision économique de l'entreprise. Cette évolution comptable a pour conséquence une nécessaire adaptation des règles fiscales, que l'Administration a engagée : le maintien de la connexité de la fiscalité avec la comptabilité.

1. La portée fiscale des principes comptables

Les états financiers sont préparés sur la base d'hypothèses de base dites sous-jacentes, de principes et de conventions comptable. L'administration fiscale se base souvent sur ces principes pour le calcul de la base imposable.

1.1. Hypothèses de base

Le cadre conceptuel précise que pour répondre à leur objectif, les états financiers doivent être préparés sur la base de deux hypothèses de base : la comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation.

1.1.1. La comptabilité d'engagement

La comptabilité d'engagement ou comptabilité des droits constatés signifie que les effets des transactions et autres événements sont enregistrés en comptabilité dès leur survenance et non pas quand intervient le paiement ou l'encaissement de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie. Ils sont par ailleurs enregistrés dans les comptes et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

« La fiscalité a pris part à ce principe de comptabilité d'engagement, puisqu'elle prend en compte les créances dès qu'elles sont acquises et les dettes, dès qu'elles sont nées d'où le nom courant de la théorie des créances acquises »¹.

En effet, c'est en fonction de cette théorie que l'on déterminera à quel moment un bénéfice peut être considéré comme réalisé, pour être ensuite soumis à l'impôt. Si ces règles ne sont pas respectées, l'entreprise encourt des sanctions pénales en raison de la distribution fictive des dividendes et de la présentation des faux bilans. Il s'agit donc d'un exemple d'application qui permet d'éclaircir l'importance pratique de la notion des créances acquises. Donc toutes les opérations et les transactions d'une entreprise doivent être prises en compte dès leurs réalisations et non pas au moment des encaissements ou des décaissements.

¹ P. Serlooteur, « Droit Fiscal des affaires », Dalloz, 2^{ème} édition, Paris, 2001, P. 65.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

1.1.2. La continuité de l'exploitation

La continuité d'exploitation signifie que les états financiers sont établis en présumant que l'entreprise poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. La continuité d'exploitation est réputée vérifiée si aucun événement ou décision n'est survenue avant la date de publication des comptes qui rend probable, dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation de l'activité.

Suivant ce principe, les valeurs portées à l'actif du bilan sont évaluées en considération de la continuité d'exploitation afin de dégager des résultats permettant de les amortir, d'où la nécessité d'étaler comptablement certaines charges et produits sur une période déterminée.

Sur le plan fiscal, le principe de la continuité d'exploitation est implicitement reconnu du fait de la reconnaissance des règles de comptabilisation au prix de revient des immobilisations, de l'étalement de leur coût par l'amortissement et la déduction en résultat des exercices ultérieurs, des reports déficitaires.

1.2. Conventions et principes comptables

Les conventions et les principes comptables génèrent des règles concrètes qui guident la pratique comptable. Elles sont développées en conformité avec les objectifs des états financiers et les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

1.2.1. Indépendance des exercices

Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit. Pour sa détermination, il convient donc de lui imputer les événements et opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement, pour déterminer avec exactitude la période d'imposition de bénéfice. Ce principe contient deux autres principes :

A. Le principe de l'imposition par exercice

Les entreprises ont sur le plan fiscal une liberté pour le choix de l'exercice, mais ceci est limité quant à sa durée qui est en principe de douze (12) mois. Cependant, certains exercices ont une durée inférieure ou une durée supérieure à une année.

En revanche, il faudrait concilier ce choix avec le principe de l'annualité de l'impôt découlant de l'article 39 du code des impôts directs et taxes assimilées, selon lequel l'impôt est dû chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze (12) mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

B. Le principe de l'indépendance des exercices comptables

Le principe de l'indépendance de l'exercice est appliqué avec une rigueur relative en matière fiscale. En effet, les vérificateurs fiscaux examinent avec soin le respect des règles qui découlent de la séparation des exercices comptable, notamment sous les trois aspects suivants :

- Rigueur des règles de rattachement des produits et des charges : La rigueur des règles de rattachement des opérations en imputant à un exercice donné les produits et les charges qui lui sont propres afin de dégager le résultat qu'y trouve son origine.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

- L'interdiction de prendre en compte des événements postérieurs à la clôture de l'exercice : seuls les événements existants ou connus à la date de clôture de l'exercice peuvent être retenus pour le calcul de résultat imposable.
- L'interdiction de prendre en compte l'incidence de rétroactivité : en vertu de l'article 09 du CIDTA qui stipule : « L'impôt est dû à raison des revenus ou bénéfices que le contribuable réalise ou dont il dispose chaque année ». Ainsi un revenu réalisé au cours d'une année est imposé et demeure imposable quant bien même, il serait annulé dès l'année suivante, l'anéantissement rétroactif d'un revenu est sans influence sur l'imposition initiale.

En effet, la règle de l'annualité de l'impôt ainsi que la règle de l'indépendance des exercices comptables, interdisent la remise en cause d'une imposition à raison d'événements ultérieurs.

1.2.2. Le principe de la liberté d'affectation comptable

Le calcul du résultat dépendra de la composition du patrimoine, tant actif que passif de l'entreprise, tel qu'il est matérialisé dans la confection du bilan.

« Il est dès lors essentiel de bien distinguer ce qui revient au patrimoine privé de ce qui dépend du patrimoine professionnel. A cet égard, la loi fiscale a choisi le principe de la liberté d'affectation comptable. En effet, le contribuable est libre d'affecter un bien nécessaire à l'exercice de la profession soit à son patrimoine privé, soit à son patrimoine professionnel. Cependant, il faut remarquer que le domaine de ce principe est limité à la fois tant aux personnes qu'aux biens. En effet, seuls peuvent se prévaloir pleinement de ce principe, les commerçants exerçant leur activité dans le cadre d'une entreprise individuelle et relevant d'un régime d'évaluation réelle des bénéfices. Donc, sont exclus du domaine d'application de ce principe les personnes morales puisqu'elles ne peuvent figurer dans leurs bilans que les éléments qui font partie de leur patrimoine professionnel »¹.

En ce qui concerne les biens, la loi fiscale exige que le fonds de commerce, les stocks, les créances et les dettes qui sont liées à l'exploitation soient rattachés au patrimoine professionnel. Pour les autres éléments, le contribuable a la liberté d'affectation mais généralement, c'est pour les immeubles de placement que le choix se pose le plus.

S'agissant de deux branches de droit réglementant la même matière, la fiscalité dépend très étroitement de la comptabilité et s'appuie sur ses principes.

2. La comptabilité au service de la fiscalité

La comptabilité est un outil indispensable à la fiscalité. Le droit comptable est au service du droit fiscal. Il constitue, d'une part, un instrument du droit fiscal et d'autre part un outil de vérification fiscale de la comptabilité.

2.1. Le droit comptable instrument du droit fiscal

La comptabilité et la fiscalité entretiennent entre elles, un rapport significatif, du fait que le résultat comptable reflète la situation financière et patrimoniale et retrace la performance de l'entreprise par le biais des états financiers tel que le bilan et le compte de résultat.

¹ M. Cozian, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Litec, 2^{ème} édition, Paris, 1986, P. 146.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Ainsi, les sociétés soumises à l'IBS, sont dans l'obligation de tenir une comptabilité conforme à la réglementation comptable en vigueur.

2.2. La comptabilité outil de vérification fiscale

La comptabilité constitue un moyen d'évaluation et de preuve de l'exactitude du bénéfice imposable par la vérification fiscale de la comptabilité. La législation fiscale en vigueur habilite les agents contrôleurs des services fiscaux à l'effet d'user du droit de vérification et du droit de contrôle des déclarations souscrites par les contribuables. Néanmoins, ils doivent être en mesure de justifier les éléments déclarés. De ce fait, l'administration fiscale est autorisée de demander la présentation de la comptabilité et des pièces justificatives à même de lui permettre de s'assurer de la sincérité des chiffres d'affaires et des résultats déclarés.

Le système fiscal algérien se caractérise par son aspect essentiellement déclaratif. Dans le cadre de ce système, les contribuables déterminent eux-mêmes leurs bases d'impositions et les déclarent spontanément à l'administration fiscale. Ils sont présumés être de bonne foi et leurs déclarations sont réputées sincères et complètes. En contre partie, l'administration fiscale dispose d'un large pouvoir de contrôle visant la recherche des redevables défaillants et la répression de la fraude.

Pour procéder à la vérification fiscale de la comptabilité, l'administration fiscale dispose des droits juridiques tels que :

- Le droit de contrôle ;
- Le droit d'enquête ;
- Le droit de visite ;
- Le droit de reprise ;
- Le droit de communication.

Les vérificateurs pourraient, dans certains cas, rejeter la comptabilité et procéder à la reconstitution de la base d'imposition pour rétablir les déclarations telles qu'elles auraient dû l'être.

3. La prééminence de la législation fiscale sur la réglementation comptable

La gestion des contradictions émergentes entre les règles comptables et les règles fiscale s'étend à la prééminence de la loi fiscale sur la règle comptable et touche la prévalence du résultat fiscal sur le résultat comptable.

3.1. La prééminence de la loi fiscale sur la règle comptable

« Le droit fiscal est un droit spécial et exorbitant du droit commun, c'est un droit exceptionnel par rapport aux autres branches juridiques, des lors que toute contradiction entre une règle fiscale et une règle comptable doit être tranchée en faveur de la première de même le caractère exceptionnel est justifié par sa corrélation étroite avec les finances de l'état »¹.

Le droit fiscal a un caractère exorbitant, toute contradiction permet de constater que les règles fiscales règnent sur les comptables. Cette prévalence de la règle fiscale trouve sa raison d'être dans les spécificités du droit fiscal d'une part, mais aussi, d'autre part, dans le réalisme du droit fiscal.

¹ P. Serlooteur, « Droit fiscal des Affaires », Op.cit, P65.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Mais il n'y a pas que cet argument tiré du caractère exceptionnel de la loi fiscale, Or :

- Le droit fiscal est rattaché à l'idée de puissance publique. De même, pour assurer une contribution équitable, les règles fiscales doivent prévaloir sur les règles comptables ;
- Dans la mesure où le droit fiscal est un droit spécial à caractère exceptionnel, en cas de divergence entre les règles comptables et les règles fiscales, celle-ci doit être tranchée en faveur de la loi fiscale ;
- La prépondérance des règles fiscales sur les règles comptables est affirmée, d'une part par l'absence des sanctions prévues par le droit comptable et d'autre part par la raison historique ;
- Le droit comptable, dans la loi relative au SCF, n'a pas prévu expressément que toutes les dispositions antérieures qui lui sont contraires sont abrogées ;
- Partant de tous ces arguments, deux conséquences en découlent ¹ :
 - **Conséquence 1** : Lorsqu'une règle comptable heurte une règle fiscale qui lui est divergente, c'est la disposition fiscale qui l'emporte.
 - **Conséquence 2** : Toute règle comptable qui ne heurte aucune disposition fiscale s'impose comme étant une règle commune aussi bien au droit comptable qu'au droit fiscal.
- Cette prééminence des règles fiscales sur les règles comptables aura pour conséquence une certaine prévalence du résultat fiscal par rapport au résultat comptable.

3.2. La prévalence du résultat fiscal sur le résultat comptable

L'influence du droit fiscal sur le résultat comptable apparaît au niveau de la manifestation de l'incidence des règles fiscales sur le résultat comptable, par les réajustements nécessaires pour la détermination du résultat fiscal.

Pour l'assiette de l'impôt, il convient d'apporter au résultat comptable des corrections extracomptables pour tenir compte des règles fiscales spécifiques, c'est-à-dire celle qui ne coïncident pas avec les règles comptables. Les aménagements qui sont traduits dans le tableau de détermination du résultat fiscal, apparaissent aussi bien au niveau des produits qu'au niveau des charges.

La prévalence du résultat fiscal sur le résultat comptable se manifeste aussi bien au niveau de la détermination des charges à déduire, qu'au niveau du déficit. Ainsi, l'administration fiscale retient le déficit fiscal qui se distingue parfois du déficit comptable, lorsque le résultat comptable et le résultat fiscal sont déficitaires.

Il faut bien reconnaître que la fiscalité a beaucoup contribué au développement de la comptabilité ce qui fait que la convergence comptabilité-fiscalité crée un contexte favorable à la transparence tant fiscale que comptable.

¹ Abderaouf YAICH, « Détermination du résultat fiscal et comptabilisation de l'IS », cycle intensif des agents et cadres de la DGCF, 1999.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Sous-section 2 : Les points de divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Compte tenu des différences d'approche et des critères de mesure des résultats, il est normal qu'il existe des divergences entre la comptabilité et la fiscalité. Mais, divergence n'implique pas incompatibilité. Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable.

Le droit fiscal et le droit comptable répondent chacun à un processus normatif différent. La règle fiscale repose sur le principe de légalité. Alors que la règle comptable, servant principalement à la communication financière des résultats de l'entreprise.

Le droit fiscal consacre et exige la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises et n'admet pas de nombreux traitements comptables préconisés par ce système. Le droit comptable qui coexiste avec le droit fiscal, est constitué par une panoplie de textes réglementaires.

La comptabilité financière a pour objectif de satisfaire en priorité les besoins des investisseurs à risque (actionnaires et bailleurs de fonds). La fiscalité est un instrument de politique économique et de régulation des richesses entre les différents acteurs.

De ce fait, la relation entre la comptabilité et la fiscalité s'exprime à travers l'existence de nombreuses divergences entre les règles comptables et les règles fiscales.

1. La notion de différences permanentes et différences temporaires

Le droit comptable et le droit fiscal donnent la même définition du résultat qui est obtenu par la différence entre la somme des produits et la somme des charges d'un exercice, concernant les charges et les produits, les définitions données sont divergentes. Cette différence de définitions donne lieu à des constatations en comptabilité, soit permanentes ou bien temporelles.

1.1. Les différences permanentes

Les différences permanentes correspondent aux différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal d'une période, ayant pris naissance au cours de la période et ne se résorbent pas au cours de périodes ultérieures. De telles différences surviennent dès lors que certains éléments doivent être inclus dans le calcul d'un résultat (fiscal ou comptable) alors que doivent être inclus dans le calcul de l'autre.

D'où, les différences permanentes peuvent être considérées comme des charges ou produits enregistrées en comptabilité mais ne doivent pas avoir l'incidence sur l'assiette de l'impôt à l'égard des dispositions prévues des textes fiscaux¹.

Ces différences ne provoquent ni complément, ni économie d'impôt, au cours des exercices ultérieurs, leur incidence se manifeste d'une manière irréversible et définitive au cours de l'année de leur comptabilisation.

Les retraitements s'effectuent de façon extracomptable et sans enregistrement, parmi les différences permanentes on peut citer :

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Exemples de charges :

- Fraction des amortissements excédant la limite fiscale applicable aux véhicules de tourisme ;
- Taxe sur les voitures de tourisme dépassant les seuils admis par l'administration fiscale ;
- Amendes, pénalités fiscales ;
- Frais de réception ;
- Loyers des immeubles non affectés à l'exploitation.

Exemple de produits :

- Dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères.

Les différences permanentes sont constatées extracomptablement sur la laisse fiscale dans le tableau de détermination du résultat fiscal.

1.2. Les différences temporaires

Les différences temporaires correspondent aux différences entre le résultat fiscal et le résultat comptable qui résultent de la prise en compte au cours des périodes différentes, dans le résultat fiscal d'une part, et dans le résultat comptable d'autre part, certains éléments de produits et charges. Ces différences apparaissent au cours d'une période et se résorbent par la suite, au cours d'une ou plusieurs périodes ultérieures.

D'où, les différences temporaires sont des différences entre le bénéfice imposable et le bénéfice comptable qui trouvent leur origine dans un exercice et s'inversent dans un ou plusieurs exercices ultérieurs.

Des produits et charges des différences temporelles donnant lieu à des impôts différés actifs et impôts différés passifs.

Parmi les différences temporaires on peut citer :

- Les amortissements des terrains, fonds de commerce, brevets et marques de fabrique ;
- Les moins-values sur titres de placement non réalisés ;
- Le profit de change sur éléments courants non réalisés...

1.2.1. L'impôt différé

Aux termes de l'article 134 du SCF, L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

Un impôt différé correspond à un montant d'IBS payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.

Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant :

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

- * du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ;
- * de déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ;
- * des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés actif sont distingués des créances d'impôt courantes. Les impôts différés passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation.

Des informations concernant ces impôts différés figurent dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité).

***Essai d'établissement d'une liste non exhaustive des différences temporelles (impôts différés) :**

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles dans la mesure où ces différences temporelles donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts, principalement :

- Différence de change ;
- Plus values et moins values latentes ;
- Subventions ;
- Evaluations des actifs (valeur d'origine, base amortissable, durée d'amortissement..) ;
- Abattements et exonérations ;
- Dispositions de Loi de Finance : crédit bail, contrat à long terme... ;
- Provisions non déductibles fiscalement : frais de personnel ;
- Décalage entre prise en charge comptable (engagement) et constatations fiscales (trésorerie).

Par les différences temporelles, Il y a lieu d'une constatations comptable de l'impôt différé et un retraitement extracomptable des charges non déductibles et les produits non imposables fiscalement.

2. Divergences entre les conventions comptables et les règles fiscales

Il existe une opposition entre certaines règles et pratiques fiscales et certaines conventions comptables. Et puisqu'elles sont traitées d'une manière extracomptable dans le tableau de détermination de résultat fiscal, les différences qui en résultent n'ont pas mis en cause le principe de l'unicité de bilan.

2.1. La convention de prudence

Au cours de l'exercice de son activité et dans le processus de détermination de son résultat net à partir des résultats de toutes les opérations effectuées, l'entreprise est confrontée à plusieurs incertitudes. Elle prend en considération ces incertitudes dans la détermination du résultat, ainsi que dans l'élaboration de ses états financiers afin d'éviter tout risque de déformation des données et pour donner une image fidèle de sa situation réelle.

Le principe de prudence s'est deviné lors de la prise en compte des potentialités qui peuvent affecter tôt ou tard le résultat, il se traduit par la création des réserves ou la constatation des provisions.

En matière de traitement des provisions, il existe une divergence entre les règles comptables et les règles fiscales. En effet, la loi comptable admet plusieurs incertitudes liées à l'activité de l'entreprise devant être provisionnée et ce, en respectant le principe de prudence. Le législateur fiscal quant à lui, a opté pour un régime restrictif relatif aux provisions en imposant des conditions supplémentaire pour leur admission en tant que telles.

Dès lors, ces conditions constituent les principales divergences avec les règles comptables en matière de principe de prudence.

2.2. La convention de la prééminence du fond sur la forme

Pour que l'information reflète d'une manière fiable les transactions qu'elles visent à représenter, ces dernières doivent être enregistrées et présentées en accord avec leur substance et la réalité économique, et non pas seulement sur leur forme juridique.

La convention de la prééminence du fond sur la forme traite des éléments de l'actif de l'entreprise, ces éléments peuvent être soumis à la dépréciation du fait de l'usage et du temps.

Selon le code de l'IBS, le résultat net est établi après déduction de toutes les charges nécessitées par l'exploitation telle que les amortissements. L'amortissement d'un actif immobilisé de l'entreprise ne peut s'effectuer que si l'actif en question est propriété de l'entreprise, ce qui n'est pas toujours vrai lorsqu'on se réfère à la loi comptable.

2.3. La règle de l'annualité de l'impôt

Ce point de divergence comprend deux éléments qui sont :

2.3.1. Divergences avec la convention de rattachement des charges aux produits

Selon la règle de l'indépendance des exercices, chaque charge doit être imputée à l'exercice dans lequel elle a été engagée même si ses effets sont prolongés sur les exercices ultérieurs.

Les conventions comptables relatives à la périodicité et au rattachement des charges aux produits correspondent dans leur conception de l'exercice comptable à l'approche fiscale.

Alors, les charges afférentes aux exercices antérieurs et qui non pas été prises en compte durant ces mêmes exercices, ne peuvent être déduites au cours des exercices suivants. Cependant, l'administration fiscale procède à la réintégration de ces charges et des pertes d'origine antérieure, ainsi que les produits acquis antérieurement.

2.3.2. Divergences avec la convention de la permanence des méthodes

La théorie de la correction symétrique des bilans permet de les modifier après leur établissement définitif et leur publication. L'administration fiscale est en droit d'effectuer des corrections sur les écritures comptables. Cependant, la norme comptable n°8 relative au changement de méthodes comptables, a instauré une nouveauté et a exigé que le changement de méthodes soit appliqué de façon prospective.

La règle comptable permet l'enregistrement de l'incidence des corrections effectuées sur les exercices ultérieurs, non pas dans le cadre du résultat en cours, mais plutôt dans les capitaux propres d'ouverture qui sont déjà diffusés et qui sont normalement intangibles. Cette règle serait donc en désaccord avec le principe de l'intangibilité des écritures comptables.

2.4. L'hypothèse de la comptabilité d'engagement

Selon cette hypothèse, les effets des transactions et autres événements sont pris en compte dès que ces événements se produisent et non pas au moment des paiements. En matière de subvention, il existe des divergences entre le traitement comptable et fiscal au niveau de l'exercice de prise en compte.

D'après la norme comptable n°20, les subventions ne doivent être comptabilisées que lorsqu'il existe une assurance raisonnable. Ainsi, l'encaissement d'une subvention ne peut être considéré comme une condition suffisante pour sa constatation et ceci en vertu de principe de la comptabilité d'engagement.

Du point de vue fiscale, l'encaissement constitue le fait générateur quelque soit la nature de la subvention.

La fiscalité a pris part à l'hypothèse sous-jacente de comptabilité d'engagement. Par ailleurs, la convention de rattachement des charges aux produits est retenue en fiscalité et est appliquée,

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

avec une relative rigueur : Il est fréquent que l'administration fiscale se fonde sur cette convention pour rejeter des charges qui ne sont pas imputables à l'exercice ou y inclure des produits qui s'y rattachent. D'autant plus, seuls les événements existants ou connus à la date de clôture de l'exercice peuvent être retenus pour le calcul des résultats imposables. La non prise en considération d'événements postérieurs qui peuvent remettre en cause le bénéfice de l'exercice, fait encourir à l'entreprise des risques de difficultés de trésorerie ainsi que des manques d'autofinancement.

D'autre part, un revenu réalisé au cours d'une année est imposé et demeure imposable quant bien même il serait annulé dès l'année suivante. L'anéantissement rétroactif d'un revenu est sans influence sur l'imposition initiale. En fait, l'interdiction de prendre en compte l'incidence de rétroactivité est appliquée par l'administration fiscale à la lettre. Toutefois, la règle de l'annualité de l'impôt et les conventions de rattachement et de la périodicité interdit que l'on remette en cause une imposition à raison d'événements qui se sont produits ultérieurement.

Sous-section 3 : Les incidences fiscales du SCF

L'application par les entreprises algériennes des nouvelles dispositions relatives aux règles comptables éditées par le SCF présente des difficultés, notamment en ce qui concerne leurs divergences avec les règles fiscales.

1. Les incidences fiscales de la nouvelle définition des immobilisations

Les incidences fiscales de la nouvelle définition des immobilisations portent sur la notion de contrôle ce qui impose d'assumer les risques et d'en avoir la responsabilité, notamment pour les biens loués. Une définition aussi vaste et stricte en même temps est rassurante pour les entreprises puisqu'il sera plus aisé de justifier quel élément peut constituer une immobilisation.

Ainsi, pour qu'une immobilisation soit intégrée en tant qu'actif deux conditions doivent être réunies : l'existence d'avantages économiques futurs à percevoir et une valeur qui doit être déterminée de façon fiable.

Un bien non inscrit à l'actif est non amortissable car ne faisant pas partie du patrimoine de l'entreprise. Etant donné qu'un amortissement mesure le degré de consommation des avantages économiques suite à une utilisation répétée d'un bien et que sa non-comptabilisation, entraîne une diminution de l'amortissement total, ce qui conduira à augmenter le résultat et par voie de conséquence, le montant de l'impôt exigible.

En termes d'immobilisations il y a aussi des incidences du coût d'entrée qui constitue :

- Le prix d'achat après déduction des remises et escomptes ;
- Tous les coûts directement attribuables ;
- Les coûts de démantèlement ;

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Fiscalement, entrant dans le coût d'une immobilisation le coût d'acquisition augmenté des frais accessoires nécessaires à sa mise en service. Donc les coûts de démantèlement ne figurent pas dans la détermination du coût d'une immobilisation.

En ce qui concerne les coûts d'emprunt, en comptabilité il faut procéder à une détermination de la fraction de frais financier à incorporer au coût de l'immobilisation mais fiscalement, les frais financiers sont expressément exclus du coût d'une immobilisation ou d'un stock, cette différence d'évaluation va générer des distorsions au niveau de l'amortissement : une partie de l'amortissement comptable devra être réintégrée.

2. Les incidences fiscales des nouvelles méthodes retenues pour l'amortissement, provision, et perte de valeur

Il existe des incidences fiscales dans le SCF en matière d'amortissement (correspond à la consommation des avantages économiques d'un actif) et sur les dépréciations des éléments d'actifs, ces incidences sont selon :

2.1. La durée réelle d'amortissement et la durée fiscale

Selon le SCF, le montant amortissable doit être reparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Alors il faut se référer aux caractéristiques propres de l'entreprise et à la durée réelle d'utilisation. Cette durée, du point de vue fiscal, est liée aux usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation¹. Ces derniers conduisent à retenir des durées d'amortissement plus courtes que les durées réelles d'utilisation des immobilisations. Par conséquent, pour un montant amortissable et pour un même rythme d'amortissement, l'amortissement fiscal sera plus important que l'amortissement comptable et cela conduira à la comptabilisation de l'amortissement dérogatoire.

Pour les entreprise ayant une politique de renouvellement fréquent des immobilisations, c'est le cas contraire : l'amortissement comptable sera supérieur à l'amortissement fiscalement déductible d'où l'intégration de manière extracomptable de la fraction d'amortissement excédentaire.

2.2. Le mode d'amortissement

Selon le SCF, le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation des avantages économiques de cet actif : le mode linéaire ; mode dégressif ; mode progressif ou bien le mode des unités de production. Si cette évaluation ne peut être déterminée de façon fiable, le mode linéaire est adopté. Fiscalement, ne sont autorisés que trois mode d'amortissement : mode linéaire, dégressif et le mode progressif².

2.3. Le montant amortissable

Deux causes de divergence existent à ce niveau : l'analyse par composantes qui est obligatoire par le SCF, et la prise en compte de la valeur résiduelle.

¹ Article 141-3, « CIDTA », DGI, 2015.

² Article 174, « CIDTA », DGI, 2015.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

La comptabilisation séparément de certains composants peut conduire à la constatation d'annuités d'amortissement plus fortes qu'en l'absence de décomposition car, les composants ayant une durée d'utilisation plus courte que celle de la structure dont ils sont issus. Se pose alors la question de la déductibilité fiscale de ces suppléments d'amortissement.

Ainsi, la valeur résiduelle est le montant net des frais de sorties que l'entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité. La prise en compte de la valeur résiduelle alourdira l'imposition de l'entreprise car la prise en compte de cette valeur diminue le montant amortissable. Un point de discordance est apparu car l'entreprise elle-même est chargée de la détermination de la valeur résiduelle. Alors, les valeurs résiduelles de plusieurs entreprises sont considérées comme nulles, ce qui résout cette cause de divergence comptabilité/fiscalité.

2.4. Les incidences fiscales des provisions pour risques et charges

Le SCF a défini les provisions pour risques et charges comme étant un passif dont l'échéance ou le montant sont incertains.

Le bilan est toujours le reflet de la situation financière de l'entreprise à la clôture de l'exercice et non pas de la situation financière future potentielle. Par conséquent, aucune provision ne peut être constatée pour des coûts futurs attendus (tel que les provisions pour grosses répartitions et gros entretiens).

De point de vue de la législation fiscale, les provisions pour grosses réparations sont autorisées, et les provisions des déductions opérées sur le résultat d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une charge ou une perte dont l'objet est nettement précisé et dont la réalisation apparaît probable en raison des événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture de l'exercice.

2.5. Incidences fiscales des pertes de valeurs

Une dépréciation doit être constatée lorsqu'à la clôture de l'exercice, la valeur recouvrable d'un élément d'actif est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

Sur le plan fiscal, les dépréciations éventuelles sont constatées par voie de provision selon l'article 141-5 du CIDTA qui précise que sont déductibles : « Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévu à l'article 152 ».

Ici, se pose la question de la déductibilité fiscale de la dépréciation des immobilisations amortissables, puisque pour les immobilisations amortissables qui se déprécient : la base amortissable se trouve réduite du montant des dépréciations. Il peut donc se produire des situations où l'amortissement comptable devient inférieur à l'amortissement maximum fiscal prévu par l'article 143-3 du CIDTA.

Ainsi, il est interdit, en fiscalité, de déprécier un fond de commerce sauf dans un cas de baisse globale du chiffre d'affaires par exemple.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Ces nouvelles normes comptables portent d'avantage sur l'actif et impliquent donc, des incidences fiscales plus importantes sur cette partie du bilan.

3. Les incidences fiscales des modifications apportées aux stocks

Les stocks correspondent à des actifs :

- Détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante ;
- En cours de production en vue d'une telle vente ;
- Correspondent à des matières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de prestation des services ;
- Dans le cadre d'une opération de prestation de services, les stocks correspondent au coût des services pour lesquels l'entité n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants.

La définition comptable des stocks peut poser un problème en ce qu'elle diverge fortement de celle retenue par l'administration fiscale. Des difficultés sont aussi à attendre en ce qui concerne l'inclusion des incidences de l'escompte, qui n'a pas encore fait l'objet d'un communiqué de la part de l'administration fiscale.

3.1. Coût d'entrée des stocks

Selon l'article 323-2 du SCF, le coût des stocks comprennent tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent :

- Coût d'acquisitions ;
- Coût de production ;
- Frais généraux, frais financiers et frais administratifs directement imputables aux stocks.

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base des coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisé en fonction des coûts réels. Là se posent deux problèmes particuliers au niveau des stocks : le traitement des escomptes et l'analyse comptable des pièces de rechanges.

3.1.1. Les escomptes

Les escomptes de règlement, lorsqu'ils concernent des achats de biens ou services, sont enregistrés en produits financiers. Ces escomptes accordés doivent être déduits.

Lors de la mise en place du nouveau référentiel comptable, il convient également de résoudre le problème de l'homogénéité de la variation des stocks : le stock final est évalué en déduisant l'escompte éventuel. Une gestion des escomptes obtenus et octroyés devra être mise en place.

Un traitement particulier est donc nécessaire pour résoudre cette difficulté due à la différence de définition actuelle entre un actif et un achat comptabilisé en charge.

3.1.2. Les pièces de rechanges

Le SCF a obligé à identifier et enregistrer en stocks et dans le compte « Autres approvisionnement », les stocks suivants :

- Les pièces de rechanges principales ;
- Les pièces de sécurité que l'entreprise compte utiliser sur plus d'un exercice ;

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

- Les pièces ne pouvant être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle.

Ces pièces de rechanges devront être transférées dans un compte d'immobilisation et amorties au même rythme que l'immobilisation dont elles dépendent.

Toutefois, si la pièce de rechange est destinée à remplacer un composant de l'immobilisation, l'amortissement de la pièce de rechange ne pourrait commencer que lors du remplacement effectif du composant. Cette contrainte oblige les entreprises à mettre en place un suivi individuel, ou par catégories homogènes, de pièces de rechanges.

3.2. Le coût de sortie des stocks

Seules, la méthode First In First Out (FIFO) et la méthode de Coût Unitaire Moyen Pondéré (CUMP) sont acceptées, car les règles du SCF présentent les postes de l'actif à leur valeur réelle.

Selon la méthode FIFO, les éléments de stocks qui ont été acquis en premier sont vendus en premier et par conséquent, les éléments restant en stock à la fin d'exercice seront nécessairement les éléments qui ont été achetés plus récemment.

Le coût unitaire moyen pondéré (CUMP) est une valorisation des sorties d'un poste comptable à un coût unitaire qui est la moyenne des coûts unitaires des entrées de la période (en y incluant le coût unitaire du stock initial). Cette moyenne des coûts unitaires est pondérée par les quantités.

Ces divergences peuvent conduire à des modifications importantes sur le résultat comptable et donc sur le résultat fiscal. De plus, l'administration fiscale n'a pas encore publié des dispositions relatives à ce sujet et même, n'a pas précisé quel serait le traitement fiscal à opérer en cas de divergence lors du passage au nouveau référentiel comptable.

En définitive, les règles comptables sont nécessaires à la détermination du bénéfice imposable et coïncident toujours avec le droit fiscal. Il existe une fonction fiscale à la comptabilité et c'est ce qui appuie l'approche de la connexion entre la comptabilité et la fiscalité.

De même, les différents codes fiscaux comportent des obligations d'ordre comptable à respecter par les contribuables. L'obligation de communiquer au fisc les documents comptables de base est comme fondement et preuve à la sincérité des déclarations fiscales à travers l'obligation de la tenue d'une comptabilité.

De ce fait, il est bien clair que l'approche de la connexion entre les deux disciplines est fort confirmée dans les textes qu'à travers la pratique fiscale ou comptable. La comptabilité demeure un indicateur de base sur les données économiques et sa démarche de développement à travers sa fiscale permanente et régulière.

L'autonomie des deux disciplines : comptabilité et fiscalité, se manifeste à travers l'existence de nombreuses divergences entre les règles comptables et les règles fiscales, puisque certaines règles et pratiques fiscales s'opposent à certains principes comptables, d'où l'apparition des divergences entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

La détermination de l'assiette imposable s'appuie sur l'information comptable et il est normal, qu'il existe des divergences entre la comptabilité et la fiscalité. Dans ce même cadre, ces divergences peuvent provenir du rejet par la fiscalité de certaines charges ou l'exonération de certains produits, de traitements comptables non admis en fiscalité

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

ou encore des règles de rattachement à l'exercice des charges et produits : décalage dans le temps.

La convergence du SCF vers les normes internationales, dans leur version actuelle, est incontournable car les normes IAS/IFRS dans leur nouvelle conception, traduisent l'image fidèle dans sa signification extrême. Et ainsi, il est fort important d'assurer le traitement des divergences actuelles avec la nécessité d'une harmonisation des règles comptables et des règles fiscales.

Section 2 : Incidence des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales sur l'image fidèle des états financiers

L'information fournie dans les états financiers doit donner une image fidèle des transactions et autres événements afin de refléter la situation financière de l'entreprise. En d'autres termes, l'image fidèle des états financiers doit traduire la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Ainsi, l'image fidèle est définie comme étant l'objectif auquel satisfont, par leur nature et leur qualité et dans le respect des règles comptables et fiscales, les états financiers de l'entreprise qui sont en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière et la performance ainsi que la variation de la situation financière de l'entreprise.

L'image fidèle, constitue désormais, en Algérie, le principe directeur auquel devront répondre à l'avenir les états de synthèse. En effet, malgré l'importance de ce concept, force est de constater qu'aucune autre lois ou disposition n'en ont jamais donné une définition précise.

C'est aux Britanniques que l'on doit cette notion, traduite de l'expression "True and fair view". Elle correspond à une présentation des comptes de manière à donner une image aussi objective que possible de l'entreprise.

Sous-section 1 : Etude du concept de l'image fidèle

A l'effet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière de l'entreprise et des opérations de l'entreprise la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité. Les comptes doivent être présentés en conformité aux règles en vigueur et avec bonne foi afin de donner une image aussi objective que possible de la réalité de l'entreprise.

1. Principe de représentation des états financiers

La discipline comptable est avant tout, un système de représentation de la réalité économique des entreprises. Or, les documents de synthèse constituent un outil pour la communication financière de l'entreprise avec son environnement.

La comptabilité est lointaine d'être une science exacte, est un art du consensus. L'image issue de ce système de représentation est inférée par la fiscalité et l'orientation des dirigeants. La

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

deuxième inférence relative à l'intervention volontaire des dirigeants à travers les manipulations comptables qui est en mesure de transformer radicalement cette image dans un sens orienté et opportuniste.

2. Les concepts de régularité, de sincérité et d'image fidèle

Les principes comptables de régularité, de sincérité et d'image fidèle constituent les «fondations» de la comptabilité. Toute écriture, tout traitement comptable repose avant tout sur ces principes comptables qui forment un tout indissociable.

2.1. Le principe comptable de régularité

Le principe comptable de régularité rappelle que les comptes d'une société sont établis par référence à des principes et règles comptables définis par les textes réglementaires et les dispositions fiscales. Lorsque des options existent sur les modalités d'application des principes comptables, ces options doivent être clairement explicitées dans l'annexe aux comptes et être appliquées de manière constante d'un exercice à l'autre.

Dans le cas exceptionnel où l'application d'un principe comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe.

2.2. Le principe comptable de sincérité

Le principe comptable de sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et principes comptables.

En effet, les règles et procédures sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Le principe comptable de sincérité est essentiel. Il fait reposer sur les dirigeants de l'entreprise, c'est-à-dire les personnes les mieux renseignées et donc les plus capables d'avoir une vision globale de la situation de l'entreprise, la responsabilité de traduire la situation économique réelle de l'entreprise de manière loyale.

2.3. Le principe comptable d'image fidèle

Le principe comptable d'image fidèle qualifie la traduction des opérations ainsi donnée dans les comptes, du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entité. En effet, le principe comptable d'image fidèle ne peut se résumer par le simple respect des principes comptables. Le respect des principes (régularité) est nécessaire, mais malheureusement pas toujours suffisant pour atteindre l'image fidèle.

En outre, le principe comptable d'image fidèle est une notion globale et assez imprécise qui intègre, non seulement, le respect des règles (les principes comptables, en l'espèce), mais aussi une sorte d'obligation de fournir loyalement toute l'information utile et pertinente pour permettre à des tiers d'avoir, à travers les états financiers, une perception exacte de la réalité économique

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

de l'entreprise. L'image fidèle est, en quelque sorte, la meilleure traduction possible de la situation de l'entreprise.

L'image fidèle doit être fournie globalement par les états financiers, c'est-à-dire par le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

Sur la forme, la présentation des comptes doit également contribuer à donner une image fidèle. C'est-à-dire que le bilan, le compte de résultat et l'annexe doivent comprendre autant de rubriques et de postes qu'il est nécessaire pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

L'image fidèle comptable constitue, en tant que telle, la greffe d'une exigence qualitative sur la restitution d'informations quantitatives. Tout au mieux, l'image fidèle doit être rapportée à la notion d'utilité de la comptabilité. Pour ce, les états financiers se doivent d'être pertinents, fiables, comparables et intelligibles. La vérité comptable est dépendante du système de représentation et ne constitue pas une science exacte. C'est donc le contexte socioéconomique qui conditionne l'image fidèle, avec comme corollaire, la négation d'une signification universelle.

Sous-section 2 : Analyse des liens entre les principes comptables et la notion d'image fidèle des états financiers

Après un raisonnement de type avantage/inconvénient et compatibilité/incompatibilité des principes comptables avec la notion d'image fidèle, les principes les plus concernés par l'analyse sont ceux d'évaluation.

1. Le principe du coût historique

A leur date d'entrée dans le patrimoine, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale, les biens produits par l'entreprise à leur coût de production.

Ce principe a l'avantage de constituer une base permettant une comparabilité spatiale, car toutes les entreprises disposent du même système d'évaluation. L'inconvénient est que la comparabilité temporelle de l'information n'a pas de signification. En effet l'environnement économique est variable et en disposant de ce mode d'évaluation, l'entreprise semble considérée comme vivante dans un univers fermé et stable. De plus si un stock de produits n'est jamais épuisé, l'analyse de sa variation sur plusieurs périodes risque d'être erronée.

L'incompatibilité avec l'exigence de fidélité des informations à la réalité de l'entreprise est très forte, car la réalité n'est pas exclusivement juridique mais économique. Le juridique devrait être défini à partir de la réalité des opérations économiques et financières. En effet, si la comptabilité est vouée, sa fiabilité doit devenir une priorité : c'est à partir d'un droit ayant requalifié la réalité de toutes les opérations économique-financières de l'entreprise que les outils comptables s'appliqueront dans le respect de l'image fidèle. Ici la règle du nominalisme monétaire paraît

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

alors dépassée. Le principe du coût historique n'est pas irrégulier, il constitue une base sécurisante, mais il ne répond plus aux exigences actuelles de fidélité des comptes annuels.

2. Le principe de prudence

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entreprise. Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence. Dans la mesure où l'avenir est incertain il paraît primordial de protéger le patrimoine.

Avec le développement de l'économie et de la finance, la réalité de la propriété de l'entreprise a évolué, ce qui demande une adaptation du terme patrimoine. Les informations sont alors diffusées dans une atmosphère de pessimisme, les pertes potentielles sont toujours prises en compte mais non les bénéfices incertains.

En comptabilité lorsqu'il n'est pas tenu compte des "survaleurs", le patrimoine est alors minoré, comme si les variations négatives de la valeur d'éléments d'actif étaient plus certaines que les variations positives. Ceci met en relief un objectif de nature juridique : la protection des actionnaires ou associés et des tiers.

Or l'objectif importé est l'Image fidèle, ce qui ne semble pas tout à fait compatible. Dans la mesure où les aléas ne peuvent être maîtrisés, la fidélité par rapport à la réalité future semble impossible, du moins difficile à définir. Les pertes et dépenses potentielles sont prises en compte par le biais des provisions, évaluées selon la connaissance des faits au moment de leur constitution. Au moment de leur réalisation, ces pertes et dépenses peuvent avoir une valeur différente : l'estimation peut s'être avérée trop faible ou trop forte. L'écart constaté entre le réel et le prévu reviendrait à avoir infidèlement traduit une réalité future, sauf si, compte tenu du fort degré d'incertitude, la fidélité à cette réalité tolérait une certaine marge d'erreur. Dans ce cas, cette marge devrait être définie et rendue la plus réduite possible.

Ainsi par application du principe de prudence, les valeurs corrigées au bilan, avant la réalisation des faits, seraient, dans certains cas, fausses "par décalage". Au moment de l'estimation, ces valeurs seraient correctes puisqu'établies après une appréciation prudente et avisée des faits, mais s'avéreraient erronées si leur réalisation était différente. En dépit du développement des techniques d'informations prévisionnelles, les oracles n'existent pas en comptabilité et tous les événements de force majeure ne peuvent être déjoués. Ainsi, l'évaluation des pertes ou dépenses prévisionnelles comportera toujours une marge d'incertitude. Ce développement remet plus en cause l'évaluation de pertes futures que le principe de prudence. Il ne manque pas d'intérêt si l'on considère que le principe de prudence s'applique à un outil faible en certitude.

L'incompatibilité entre le principe de prudence et l'Image fidèle fondée sur la non prise en compte des bénéfices potentiels. Si les comptes doivent donner une image fidèle de la situation patrimoniale, économique, et financière, l'omission de l'existence de bénéfices potentiels paraît une trahison à la fidélité d'informations. Les lecteurs ont une vision minorée de la situation de

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

l'entreprise qui n'est pas vraie. Un enregistrement des opérations, symétrique à celui des provisions, retracerait l'apparition des profits potentiels, dans un premier temps, puis, en cas de réalisation, le produit définitif serait enregistré. Dans le cas contraire, l'écriture de constatation des profits latents serait annulée par le même mécanisme que celui de l'écriture de reprises pour les provisions.

En résumé le principe de prudence ne pourrait être indissociable du concept d'image fidèle. Le principe de prudence existe universellement mais reste indépendant de la notion d'image fidèle. Cette dernière semble exiger que soient pris en compte tous les événements survenus lors d'un exercice. Les gains latents sont des événements dont il faudrait tenir compte de façon courante. Comme le précédent principe, la prudence, en écartant la réalité des bénéfices incertains, tendrait à protéger le patrimoine mais aussi à le masquer. Pour les besoins de l'image fidèle, l'appréciation des faits nécessite davantage de précision grâce à des moyens scientifiquement plus fiables en matière d'évaluation des variations de valeur, en matière de traitement d'informations prévisionnelles. La comptabilité devant transcrire fidèlement toutes les opérations de l'entreprise, ces dernières doivent intégralement figurer dans les différents documents comptables, véritable trace de l'évolution de toute situation.

3. Le principe de permanence des méthodes

A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme les méthodes retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre. Un changement n'est toléré que dans deux cas :

- rectification d'une erreur ;
- modification importante du contexte économique.

L'avantage est l'obtention d'une comparabilité temporelle des informations comptables et financières, d'où l'obligation d'établir des notes annexes et des chiffres comparatifs de l'exercice précédent. De plus, en cas de changement de méthode une justification est exigée et l'impact sur les résultats doit être chiffré. Cette notion ne rentre pas en conflit avec l'Image fidèle, car cette dernière n'étant pas figée peut être vue de façon dynamique. Cette vision évolutive de l'image fidèle nécessite une comparabilité temporelle des documents annuels, qualité respectée par le principe de permanence des méthodes. Il est évident que les méthodes de présentation et d'évaluation doivent être compatibles avec le principe d'Image fidèle.

4. Le principe de continuité d'exploitation

Pour l'établissement des comptes annuels, le commerçant, personne physique ou morale, est présumée poursuivre son activité. Autrement stipulé, la vie d'une entreprise s'étale sur plusieurs années et la cessation d'activité n'est pas envisageable dans un futur proche.

Dans le cas contraire, les données d'origine sont complètement modifiées, de même que les méthodes d'évaluation des différents postes de l'actif et du passif, car la situation prend une tournure liquidative. Ce principe constitue une référence de laquelle découlent les autres

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

principes, notamment d'évaluation. Tout dépend de l'évolution prévisible de l'activité de l'entreprise. La compatibilité avec l'image fidèle dépend, d'une part de la compatibilité entre les méthodes appliquées et l'évolution réelle de l'entreprise et d'autre part, de la compatibilité entre les méthodes appliquées et le concept d'Image fidèle.

5. Le principe de l'indépendance des exercices comptables

Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. Un cadre temporel est alors donné à l'activité de l'entreprise, le principe sous-jacent est ici celui de l'annualité.

Par conséquent les charges et les produits sont comptabilisés et rattachés à l'exercice de leur engagement et non de leur paiement ou encaissement. Il est certain que ce découpage en périodes successives d'un an n'est pas réaliste : la vie réelle d'une entreprise est continue, elle ne s'arrête pas à chaque fin d'année. Mais pour des raisons pratiques, notamment les échéances fiscales, ce découpage permet une mise au point sur l'activité passée.

Ce principe peut coexister avec l'image fidèle en considérant que la réalité devant être transcrite dans les comptes est annuelle. Il semble important de noter qu'il apparaît difficile d'obtenir une image fidèle à date fixe : du 31 décembre d'une année à la date de présentation des comptes à l'assemblée des actionnaires ou associés, des événements peuvent survenir et modifier la réalité représentée par les comptes. Par ce fait les comptes fidèles, en fin d'année, ne le sont plus par la suite.

En fait, l'important est qu'un lien logique et correct soit établi entre les réalités successives et ceci durant toute la vie de l'entreprise.

6. Le principe de non compensation

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat. Cependant la compensation est permise dans le cas où la réalité de l'opération l'exige. Il est important de noter que la notion de compensation permet de dégager une comptabilité où l'intention est la base de l'appréciation de la réalité économique des opérations effectuées. En fait la compatibilité du principe de non compensation avec l'Image fidèle dépend du contexte dans lequel il est appliqué.

En introduisant la notion d'image fidèle, a provoqué une situation où le cadre comptable devra passer par une profonde remise en question afin de retrouver cohérence et harmonisation. Les développements qui précèdent relatent des rapports conflictuels avec certains principes comptables, traditionnellement appliqués partout.

L'administration fiscale prouve encore son influence néfaste sur la diffusion des informations comptables et financières. En effet, compte tenu de l'absence d'incitation, et de la préoccupation première des entreprises, au détriment du réalisme, de payer moins d'impôts, rares sont celles qui adoptent un modèle d'évaluation différent du coût historique.

Sous-section 3 : L'influence des règles fiscales sur l'image fidèle des états financiers

L'établissement des états financiers ne peut pas se faire en ignorant les dispositions fiscales soit parce que ces derniers sont d'une part, la cause directe de la création du document comptable, soit d'autre part, parce qu'elles marquent partiellement son contenu. Toutefois, le respect des règles fiscales ne doit pas remettre en cause les deux caractères fondamentaux des états financiers qui sont : la régularité et la sincérité.

La régularité est la conformité aux règles de droit et à l'ensemble des prescriptions édictées par les organismes compétents en comptabilité¹. La sincérité est l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations².

1. Les dispositions fiscales relatives à l'examen des comptes

L'appréciation de la qualité des comptes doit être liée au cadre dans lequel évolue l'entreprise et qui est conditionné entre autre par les règles fiscales.

1.1. Les règles relatives à la détermination du bénéfice imposable

Les dispositions fiscales relatives à la détermination du bénéfice imposable, même la définition du bénéfice imposable, reposent sur les données de la comptabilité, ce qui suppose une certaine confiance de la part de l'administration fiscale aux documents comptables. Chaque fois que les agents de l'administration fiscale seraient amenés à rejeter ces documents en refusant de les prendre comme référence pour la reconstitution de la base imposable, cela reconstituerait une présomption de l'irrégularité et de la non-sincérité des documents et comptes de l'entreprise. A ce stade, l'incidence des règles fiscales sur la qualité des états financiers n'est pas effectivement concrétisée.

En effet, les retraitements faits sur les charges et les produits par le biais d'une correction extracomptable peuvent influencer largement la valeur du résultat net. Ce dernier est un curseur qui mesure les performances de l'entreprise et qui détermine l'attitude vis-à-vis de la gestion des administrateurs. Cette situation paradoxale peut amener les utilisateurs des états financiers à se demander sur la régularité et la sincérité des comptes présentés à eux.

¹ N. Guedj, « Finance d'entreprise », 2^{ème} Edition, Paris, 2000, P. 87.

² Idem.

1.2. Les règles relatives à l'amortissement

L'influence des règles fiscales s'apprécie en outre lors de l'application des principes comptables. Ainsi, l'amortissement des biens, soumis à dépréciation selon la méthode linéaire¹, est devenu une règle générale et a été respectée comme telle par les techniciens de la comptabilité. Mais la législation fiscale a prévu d'autres méthodes telles que l'amortissement progressif et l'amortissement dégressif. Le recours à ces méthodes entacherait la régularité des comptes qui sont censés établis dans les mêmes normes d'évaluation et de présentation d'une année à l'autre².

1.3. Les règles relatives aux provisions

Concernant les provisions et en dehors des provisions pour créances douteuses, des provisions pour dépréciation des stocks et des titres cotés en bourse, la loi fiscale n'admet la déductibilité des autres formes de provisions. Cette contrainte, qui est imposée par la législation fiscale, a une répercussion sur le principe de prudence qui ne se trouve respecté du fait de la négligence par les dirigeants d'entreprises des principes comptables et de l'application sous condition des règles fiscales.

Dans le même ordre, le défaut de constitution d'une provision pour dépréciation d'une créance douteuse due à une méconnaissance de la part des responsables des comptes de l'entreprise de la situation financière du débiteur, constitue un cas de non sincérité des comptes. Ainsi, l'absence de constitution des provisions jugées nécessaires, pourrait être à l'origine d'une présentation de bilan inexacte et de distribution éventuelle des dividendes fictifs.

2. Le jugement de la qualité des états financiers

Toutefois, la qualité des comptes doit être recherchée au-delà des deux caractères de régularité et de sincérité, que ces documents doivent incarner. En effet, ces deux notions ne reflètent pas nécessairement la réalité de l'entreprise, elles méritent d'être complétées par la notion d'image fidèle. Ce concept vise à consacrer dans les états financiers une approche plus réaliste du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entreprise. Autrement dit, les comptes sociaux doivent donner une image de l'entreprise la plus proche possible de sa réalité économique³.

¹ Article 147-1, « CIDTA », DCI, 2015.

² Article 717 du Code de Commerce.

³ O. Grassi et A. Lemercier, « Comptabilité approfondie et révision », Gualino, Paris, 2001, P. 13.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Par exemple, cette notion de réalité peut être saisie comme suit : Le montant de l'actif net dégagé par le bilan d'une entreprise est réel et donc vérifiable et l'image du patrimoine donnée par le bilan est alors fidèle lorsque la valeur réelle (ou vénale) de cet actif est égale au moins à ce montant. Ceci nécessite une mise à jour des valeurs de l'actif pour tenir compte de l'inflation et des variations des prix. Cet objectif peut être atteint, du moins en partie par la réévaluation des postes de bilan.

La pratique de l'amortissement dégressif¹ est une autre manifestation de l'effet positif des règles fiscales sur la qualité de l'information contenue dans les états financiers. En effet, cette méthode d'amortissement est plus réaliste que l'amortissement linéaire, puisque la dépréciation d'un matériel est plus importante les premières années que les autres années d'exploitation. L'amortissement accéléré est aussi une méthode plus opérationnelle puisqu'elle est autorisée fiscalement pour les entreprises dont le matériel d'exploitation travaille à deux ou à trois équipes².

Ainsi, on peut conclure que l'application des règles fiscales peut conduire à des cas d'irrégularité et même à mettre en cause la sincérité des comptes annuels. Mais dans un contexte évolutif de la comptabilité, les documents de synthèse doivent refléter la réalité juridique et économique de l'entreprise. Les empiétements des dispositions fiscales sur les principes comptables ne seront donc pas interprétés comme une atteinte à l'orthodoxie comptable.

Les dérogations éventuelles aux règles comptables imposées par la doctrine fiscale ainsi que leurs incidences doivent être mentionnées dans une annexe, qui doit contenir toutes les données améliorant la compréhension du contenu des états financiers.

En France³, une procédure dite de la mention expresse est prévue par le code général des impôts (Article 1732). Ainsi, vu les divergences entre le droit comptable et le droit fiscal, les dirigeants d'entreprises sont parfois conduits à des arbitrages délicats entre l'obligation de présenter des comptes respectant le principe de l'image fidèle et le souhait d'optimiser le coût fiscal de leurs activités.

¹ Article 174-2, « CIDTA », DGI, 2015.

² Article 174-3, « CIDTA », DGI, 2015.

³ Cozian Maurice, « Fiscalité et Comptabilité », Op.cit, P. 87.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

En effet, l'adoption d'une solution conforme aux règles comptables et aux règles fiscales expose l'entreprise à un redressement à l'occasion d'un contrôle fiscal si les deux concepts sont divergents. Ce redressement s'accompagne en général d'intérêts de retard, voir des pénalités fiscales.

La procédure de la mention expresse permet d'éviter, en cas de redressement ultérieur, que les droits mis à la charge de l'entreprise soient majorés des intérêts de retard.

Cette procédure consiste à attirer l'attention de l'administration fiscale, sur la position retenue par l'entreprise, c'est-à-dire que les choix qu'elle a effectué lorsque plusieurs solutions s'offraient à elle du fait des divergences des règles comptables et règles fiscales.

Concrètement, la déclaration des résultats est accompagnée d'une note qui indique la position retenue par l'entreprise et les motifs de droit ou de fait qui ont conduit à l'adoption d'une telle solution.

Les divergences entre les règles comptables et les règles fiscales génèrent des commentaires d'experts-comptables. Ici, l'un d'eux propose quelques réflexions sur l'image fidèle.

Les entreprises devront donc établir leurs états de synthèse conformément aux dispositions comptables ainsi qu'aux dispositions fiscales. De par, toute comptabilité normalisée devra désormais donner une image fidèle des actifs et passifs ainsi que de la situation financière et des résultats de l'entreprise.

Face à cette obligation, il est légitime pour les utilisateurs des documents de synthèse, qu'ils soient actionnaires, banquiers, représentants de l'Etat ou salariés, de savoir ce que recouvre ce concept d'image fidèle et quelles seront les conséquences de son application.

C'est pourquoi il est nécessaire de présenter cette image fidèle qu'aucun texte juridique n'a jamais vraiment définie, afin de mieux cerner le rôle déterminant qu'elle sera amenée à jouer dans l'élaboration des états de synthèse des entreprises algérienne. Mais même ces derniers se refusent à en donner une définition trop rigide et préfèrent constater qu'il s'agit d'un principe permanent dont la traduction varie et évolue dans le temps.

Dès lors, l'introduction de l'expression d'image fidèle dans la terminologie comptable et fiscale conduit toujours à permettre une meilleure harmonisation en matière comptable et financière pour arriver à un certain rapprochement entre le droit comptable et le droit fiscal.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Section 3 : Proposition d'une méthode de rapprochement entre les règles comptables et les règles fiscales

La connexion des règles fiscales et comptables d'une part et la convergence du droit comptable algérien vers le référentiel comptable IAS/IFRS d'autre part ont pour conséquence la nécessaire adaptation des règles fiscales que l'administration fiscale a engagée selon certains axes afin de moderniser le champ fiscal en Algérie.

Sous-section 1 : Les mesures d'harmonisation et d'adaptations fiscales induites par la mise en œuvre du nouveau système comptable et financier à partir du 01 janvier 2010

Une commission de réflexion a été installée auprès de la DGI pour analyser les incidences fiscales induites par les nouvelles normes comptables et proposer des mesures.

Certaines de ces mesures contenues dans la LFC de 2009 et dans celle de 2010 ont été prises dans le but d'harmoniser le système fiscal avec les normes du SCF applicable à partir de l'année 2010.

1. Contrats à long terme

La détermination du bénéfice des contrats à long terme dont l'exécution s'étale au moins sur deux (02) périodes comptables ou exercices sur la base exclusive de la méthode dite comptabilisation à l'avancement est prescrites par l'article 4 de LFC pour 2009.

Par mesure d'harmonisation avec le nouveau système comptable et financier (NSCF), qui a adopté de nouvelles méthodes de comptabilisation des contrats à long terme portant sur la réalisation de biens ou services, c'est-à-dire ceux dont la date de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents, la loi de finances complémentaire pour 2009 a retenu, pour la détermination du bénéfice imposable réalisé lors de l'exécution de ce même type de contrats, la méthode de comptabilisation dite à l'avancement. Celle-ci consiste en la comptabilisation des charges et des produits au rythme de l'avancement des opérations de manière à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération. Cette mesure est de nature à inciter les entreprises, en particulier celles exerçant dans le domaine de la construction, à tenir une comptabilité de coûts.

2. Déduction des amortissements et des provisions

A titre d'adaptation avec les nouvelles normes comptables, la LFC pour 2009 a adopté à l'article 5 de nouvelles règles fiscales concernant la déduction des amortissements et des provisions.

En ce qui concerne les amortissements, les aménagements opérés au niveau de l'article 141 du code des impôts directs ont trait à :

- Le renvoi au texte réglementaire pour la définition des méthodes d'amortissement ;
- La suppression du plafond d'amortissement fixé à 800.000 DA applicable aux véhicules de tourisme et l'institution de la possibilité d'admission en charges dans l'exercice de

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

leur rattachement, des éléments d'actifs immobilisés amortissables de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA ;

- Inscription à l'actif des biens acquis à titre gratuit pour leur valeur vénale ;
- En ce qui concerne les provisions : admission du principe de la déduction des provisions des pertes de valeurs sur compte de stocks et de tiers.

3. Obligation pour les entreprises d'adopter les définitions édictées par le système comptable et financier, sous réserve de leur conformité avec les règles fiscales (Article 6)

Afin d'éviter toute ambiguïté lors de la mise en œuvre du NSCF, la LFC pour 2009 a institué un principe général rendant obligatoire pour les entreprises, le respect des définitions apportées par le nouveau référentiel comptable. Cette disposition n'est cependant, applicable qu'en l'absence de dispositions législatives ou réglementaires prévoyant des règles fiscales spécifiques. Dans le cas contraire, ce sont ces dernières règles qui ont la primauté.

4. Autorisation, à titre transitoire, de déduction des frais préliminaires inscrits en comptabilité antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable et financier, suivant le plan de résorption initial (Article 8)

Le NSCF prévoit la résorption immédiate des frais préliminaires, alors que l'ancien plan comptable national (PCN) autorise cette résorption dans un délai maximum de cinq (05) années. Par mesure de prudence, et afin d'éviter de faire peser l'intégralité des charges relatives aux frais préliminaires sur l'exercice 2010, la LFC pour 2009, a admis, à titre transitoire, le principe de déductibilité du résultat fiscal, des frais préliminaires inscrits avant l'entrée en vigueur du nouveau système comptable et financier suivant la plan initial de résorption.

5. Fixation d'un délai maximum de cinq (05) ans, pour l'intégration au résultat fiscal, des plus values de réévaluation des immobilisations, et institution du principe de rattachement au résultat de l'année du supplément de dotations d'amortissement dégagé des opérations de réévaluation (Article 10)

Les aménagements apportés par l'article 10 de la LFC pour 2009 aux articles 185 et 186 du CIDTA, visent dans le cadre des mesures d'adaptation avec le NSCF :

- D'une part, à fixer un délai maximum de cinq (05) années, pour l'intégration au résultat fiscal, des plus values de réévaluation des immobilisations. Ce principe d'étalement de l'imposition de la plus value dont il s'agit, a pour finalité, d'éviter une surcharge fiscale lors de l'entrée en vigueur du nouveau système comptable et financier ;
- D'autre part, prévoir expressément, le rattachement au résultat de l'année, du supplément de dotations aux amortissements résultant des opérations de réévaluation.

6. Adaptation des règles fiscales en matière des amortissements des biens acquis en crédit bail et des provisions des établissements financiers avec les normes adoptées par le NSCF (Article 8)

Les aménagements apportés par la LF pour 2010 à l'article 141 du CIDTA, visent dans le cadre des mesures d'adaptation avec le nouveau système comptable et financier à :

- Conférer dans le cadre d'une opération de leasing au preneur le droit de comptabiliser le bien comme actif au lieu et place du bailleur ;
- Réintroduire le paragraphe relatif au plafond d'amortissement applicable aux véhicules de tourisme, omis lors de la rédaction de la loi de finances complémentaire pour 2009 et à relever ce plafond de 800.000 DA à 1.000.000 DA;
- Interdire la cumulation des provisions destinées à faire face aux risques particuliers afférents aux opérations de crédit à moyen ou à long terme avec les autres formes de provisions.

7. Rattachement des subventions d'exploitation et d'équilibre à l'exercice de leur encaissement (Article 9)

Pour la prise en charge au plan fiscal des subventions d'exploitation et d'équilibre, la LF pour 2010 a prévu le rattachement desdites subventions à l'exercice de leur encaissement.

8. Réduction du délai du report déficitaire de cinq (05) à quatre (04) années (Article 10)

En vue d'harmoniser le délai du report déficitaire avec celui de la prescription, la LF pour 2010 a réduit ledit délai en le ramenant de cinq (05) à quatre (04) ans.

9. Autorisation d'opérer la résorption des frais préliminaires sur la déclaration fiscale annuelle correspondante (Article 11)

Afin de ne pas faire supporter l'exercice 2010 la totalité des frais préliminaires, la LF pour 2010 a prévu de procéder à leur résorption en extra comptable (réintégration et déduction).

L'administration fiscale continue son action d'adaptation du SCF. Selon les informations recueillies des services de la DGI et les propos rapportés par la presse, les mesures proposées dans les projets de la LF ne peuvent pas être commentés.

Le maintien du principe de connexion du résultat comptable et du résultat fiscale demande un travail d'adaptation non négligeable. Il faut limiter la complexité du tableau de détermination du résultat fiscal en tenant compte que l'information financière ne doit plus être soumise à des options fiscale.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

Sous-section 2 : Meilleure position de l'administration fiscale

L'analyse de la convergence du système comptable algérien avec le référentiel comptable international IAS/IFRS et des incidences fiscales du SCF permet de guider l'administration fiscale dans le cadre des travaux de modernisation du champ fiscal en Algérie.

L'évolution du droit comptable algérien a pour conséquence une nécessaire adaptation des règles fiscales, que l'Administration a engagées selon trois axes principaux :

- Le maintien de la connexité de la fiscalité avec la comptabilité ;
- La neutralité fiscale du changement de règles comptables ;
- La simplicité des retraitements fiscaux.

1. Le principe de maintien de la connexité

La fiscalité des entreprises en Algérie semble reposer sur la comptabilité. En effet, le bénéfice imposable correspond au résultat comptable revu et corrigé. Il existe deux modèles qui permettent de résoudre la distorsion entre la comptabilité et la fiscalité.

1.1. Modèle de la connexion (Tunisie, France, Italie, Portugal)

Ce principe consiste à maintenir le lien entre la comptabilité et la fiscalité. Le résultat comptable doit servir de base à la détermination du résultat fiscal. Le modèle de la connexion implique une interaction entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Ce dernier est déterminé à partir du résultat : corrections extracomptables pour les différences.

1.2. Modèle de la déconnexion (Etats-Unis, Royaume-Unis, Pays-Bas)

Contrairement aux modèles de la connexion, ce modèle implique la déconnexion totale entre le résultat comptable et le résultat fiscal. Le bénéfice imposable est déterminé sans considération des règles comptables (Amortissement, Provisions...).

L'illustration du principe de connexion nécessite :

- Une mise à jour de la définition fiscale du coût de revient des immobilisations et des stocks ;
- Un alignement sur les nouvelles définitions comptables ;
- Introduction de la notion des immobilisations par composants dans le CIDTA.

Le comptable qui suit les règles fiscales dans cette démarche de connexion entraîne un effet feed-back du fiscal sur le comptable. Donc, l'Algérie doit conserver ce principe qui offre la simplicité et la sécurité fiscale tant aux entreprises qu'à l'administration fiscale.

2. Le principe de la simplicité

La mise en œuvre du principe de la simplicité, qui a pour but d'éviter que les évolutions comptables ne se traduisent par plus de complexité en matière fiscale, se caractérise par :

- L'adoption des mesures fiscales qui prévoit une certaine tolérance pour les PME ;

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

- L'aménagement des modalités de première application des nouvelles règles comptables (possibilité d'application d'une manière prospective) ;
- Des mesures de simplification doctrinales :
 - Seuils de non décomposition ;
 - Possibilité de ne pas reconstituer la valeur d'origine (utilisation de la valeur de remplacement).

3. Le principe de la neutralité fiscale

L'objectif du principe est de neutraliser l'impact des nouvelles règles comptables les plus significatives sur l'assiette des impôts, à la fois pour les entreprises et pour le budget de l'Etat,

- En matière d'IBS : un étalement sur cinq (5) ans par exemple qui a pour conséquences la première application de la méthode par composant ;
- Maintien de la durée d'usage pour la structure en cas de décomposition et constitution d'amortissement dérogatoire (en cas d'une différence de durée comptable/fiscale) ;
- Traduire dans les textes les prises de position verbales de l'administration fiscale affirmant le principe de neutralité fiscale du passage aux IAS/IFRS.

La réforme comptable ne doit pas avoir d'impacts fiscaux négatifs pour les entreprises.

Il ressort que, l'entrée en vigueur du SCF, dans le cadre du maintien du principe de connexion de résultat comptable et de résultat fiscal, a de fortes incidences sur les règles fiscales de détermination de la base imposable à l'IBS, mais aussi sur les bases d'imposition d'autres impôts et taxes qu'il conviendrait d'approfondir. Certaines divergences peuvent être retraitées sans difficultés, d'autres nécessitant des travaux plus lourds.

Sous-section 3: Principales mesures fiscales à envisager

Après avoir analysé les incidences fiscales du SCF, certaines mesures sont nécessaires à adapter pour réduire les divergences existantes entre les règles comptables et les règles fiscales. C'est pourquoi une étude de certains éléments sur le plan comptable et sur le plan fiscal permet de cerner la position des règles comptables par rapport aux règles fiscales.

1. Immobilisations

Il s'agit de traiter notamment le coût d'entrée des immobilisations, les pièces de rechange et le stock de sécurité, les critères d'indentification des immobilisations incorporelles, les frais de recherches et de développement et le cas des immeubles de placement.

1.1. Coût d'entrée des immobilisations

Sur le plan comptable, entrent également dans le coût d'une immobilisation tous les frais directement rattachables : droits de mutation, frais d'activités, coût des emprunts, coûts de

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

démantèlement, d'enlèvement initial ou de restauration d'un site. Il est en droit d'être déduit l'escompte éventuel obtenu (pour paiement comptant).

Cependant, sur le plan fiscal, entrent dans le coût d'une immobilisation le coût d'acquisition augmenté des frais accessoires nécessaires à la mise en état du bien. La base d'imposition est le coût d'achat ou le prix de revient.

De ce fait, l'administration fiscale doit s'aligner avec les choix comptables retenus par l'entreprise pour le rattachement des droits de mutation et frais d'actes et le coût d'emprunts, il est préférable de lever l'exclusion actuelle sur les frais financiers. En ce qui concerne les coûts de démantèlement, d'enlèvement initial et de restauration des sites, il faut aligner la fiscalité avec les textes comptables car la règle fiscale qui régie les dépenses ultérieures sur une immobilisation devrait aussi suivre le règlement comptable.

1.2. Les pièces de rechange et le stock de sécurité

Les pièces de rechange et le stock de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice. Donc, la règle fiscale devrait suivre le traitement comptable.

1.3. Les critères d'identification des immobilisations incorporelles

En l'absence d'une définition fiscale des immobilisations, aucune modification n'est à prévoir : les textes comptables sont opposables à l'administration fiscale.

L'administration fiscale renoncerait ainsi à l'immobilisation fiscale des frais de constitution d'une marque en interne.

La jurisprudence fiscale serait maintenue pour les contrats de location, qui ont été exclus du champ d'application des nouvelles dispositions comptables.

1.4. Les frais de recherche et développement

Les frais de recherche et doivent être comptabilisés en charges, quant aux frais de développement le choix de les comptabiliser en immobilisation ou en charge est laissé aux entreprises.

La règle fiscale devrait être identique selon l'option retenue du point de vue comptable.

1.5. Les immeubles de placement

Un immeuble de placement est une immobilisation corporelle évalué sur le plan comptable par deux solutions envisageables :

- Evaluation au coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul des pertes de valeurs (cas général des immobilisations) ;
- Evaluation sur la base de la juste valeur.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

En contre partie, un immeuble de placement est une immobilisation corporelle évaluée, sur le plan fiscal, selon la méthode du coût amorti c'est-à-dire le coût d'acquisition après déduction des amortissements et perte de valeurs.

Aussi, La règle fiscale devrait être identique selon l'option retenue du point de vue comptable.

2. Amortissements

Sur le plan comptable, l'amortissement est calculé sur la durée réelle d'utilisation ou bien la durée économique. Les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés, s'ils ont des durées d'utilités différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent. Cependant, la révision éventuelle de la durée d'amortissement peut devenir obligatoire lorsqu'une nouvelle information nous contraindrait à l'effectuer ;

Sur le plan fiscal, les durées d'amortissement sont définies par référence aux « usages » des immobilisations, et d'une possibilité dans certains cas d'appliquer un amortissement accéléré.

Malgré tout, les règles fiscales ne s'opposent pas aux principes d'amortissement des immobilisations par composant.

Afin d'assurer une neutralité fiscale, quant au choix des entreprises pour l'une ou l'autre méthode d'amortissement, plusieurs mesures doivent être annoncées et retenue à propos de la définition des composants et de leur durée d'amortissement.

En France, l'administration fiscale répond à ce sujet que la diminution du montant des charges déduites durant la période d'amortissement sera compensée en partie par la réduction de la durée d'amortissement des composants.

L'administration fiscale algérienne devrait aussi se conformer à la définition comptable des composants, sachant qu'il a un risque d'absence d'uniformité selon les entreprises.

La doctrine prévoira qu'à l'exception des immeubles de placement, la structure conservera la durée d'usage de l'immobilisation concernée. Pour ce faire, l'écart entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal pourra être porté en amortissement dérogatoire pour permettre à l'entreprise la déductibilité maximale.

La majoration ou la minoration du bénéfice imposable à partir du 1^{er} Janvier 2010 résultant de l'application de la méthode des composants, qu'elle soit étalée sur cet exercice et les quatre (4) suivant, et que cet étalement soit :

- Facultatif lorsque le montant de la majoration ou minoration n'excède pas à un montant déterminé (en France : 15 000 Euros) ;
- Obligatoire lorsqu'il est supérieur à ce montant.

Pour le montant d'amortissement minoré de la valeur résiduelle, l'administration fiscale peut autoriser l'entreprise à utiliser l'amortissement dérogatoire pour bénéficier de la déduction fiscale calculée sur la base de la valeur d'origine ou bien dans le cas où l'entreprise a diminué la base amortissable de la valeur de revente.

3. Provision pour gros entretiens et dépréciations d'actifs

Il s'agit de traiter notamment, d'une part, l'autorisation des provisions de gros entretiens et des dépréciations d'actifs par la comptabilité et par la fiscalité.

3.1. Provisions pour gros entretiens

Sur le plan fiscal ces provisions sont autorisées mais sur le plan comptable, elles ne sont pas autorisées puisqu'elles ne correspondent pas à la définition d'un passif. Elles doivent être comptabilisées comme étant un composant distinct du coût d'acquisition et du montant amorti.

L'administration fiscale ne doit pas admettre la déduction fiscale des amortissements calculée sur le composant distincts correspondant à ces dépenses, sauf s'elles représentent des conditions d'extrême nécessité.

3.2. Dépréciation d'actifs

Sur le plan fiscal, il est interdit de déprécier un fond de commerce, sauf cas particulier d'une baisse globale de chiffre d'affaires. Donc, une dépréciation éventuelle constatée par voie de provision et l'actualisation n'est pas admise en fiscalité.

Sur le plan comptable, il est obligatoire de distinguer les différents éléments du fond de commerce et procéder régulièrement à un test de dépréciation sur chacun des éléments.

Une dépréciation éventuelle est constatée par une diminution de la valeur de l'actif sans possibilités de reprises ultérieures.

A cet égard, l'administration fiscale devrait confirmer ses réserves sur les provisions constituées sur les éléments amortissables : elle se donne le temps d'observer les pratiques des entreprises quant aux dépréciations fondées sur une valeur d'usage calculée sur la base de flux futurs actualisés, qui viendront corriger la base amortissable.

CHAPITRE 2 : LA RELATION ENTRE LES REGLES COMPTABLES ET LES REGLES FISCALES

*L*a production de l'information comptable et financière, et particulièrement le processus d'élaboration des états financiers, du résultat comptable et du bénéfice imposable sont faits sous l'égide de règles, de lois et de principes aussi bien comptables que fiscaux.

Les divergences comptabilité / fiscalité renseignent sur les divergences entre le résultat comptable avant impôts et le résultat fiscal imposable.

Entre les deux disciplines, on distingue des écarts définitifs et des écarts temporels. Les écarts définitifs correspondent aux charges dont la déductibilité est définitivement exclue et les produits dont l'imposition est définitivement écartée. Ils donnent lieu aux ajustements nécessaires du résultat comptable pour le calcul de l'assiette imposable (au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal). Les écarts temporels sont ceux qui génèrent des actifs et des passifs d'impôts différés (IAS 12). Alors, les divergences entre règles comptables et règles fiscales découlent de l'application des normes comptables et d'autres normes d'inspiration IAS, mais, les développements récents des normes internationales génèrent encore de nouvelles divergences.

Compte tenu des profonds changements que connaît le SCF, l'administration fiscale se voit contrainte de prendre des décisions sur les règles fiscales : Le processus de convergence du SCF vers les IFRS est fortement influencé par les décisions de l'Administration fiscale.

Rappelons que l'administration fiscale participe traditionnellement en amont de la publication des textes comptables :

- à la préparation des textes comptables ;
- à l'adoption des textes comptables.