

**Ministère de l'Enseignement Supérieur et la  
Recherche Scientifique**

**Ecole Supérieure De Commerce, Koléa**

**Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences  
financières et comptabilité.**

**Option : Comptabilité et Finance**

**Thème:**

***Pratiques du contrôle fiscal face aux phénomènes de la  
fraude et de l'évasion fiscale***

**Cas : Direction des Recherches et Vérifications**

**Elaboré par :**

**Mr. Temine Abderrahim**

**Mr. Yacine Karim**

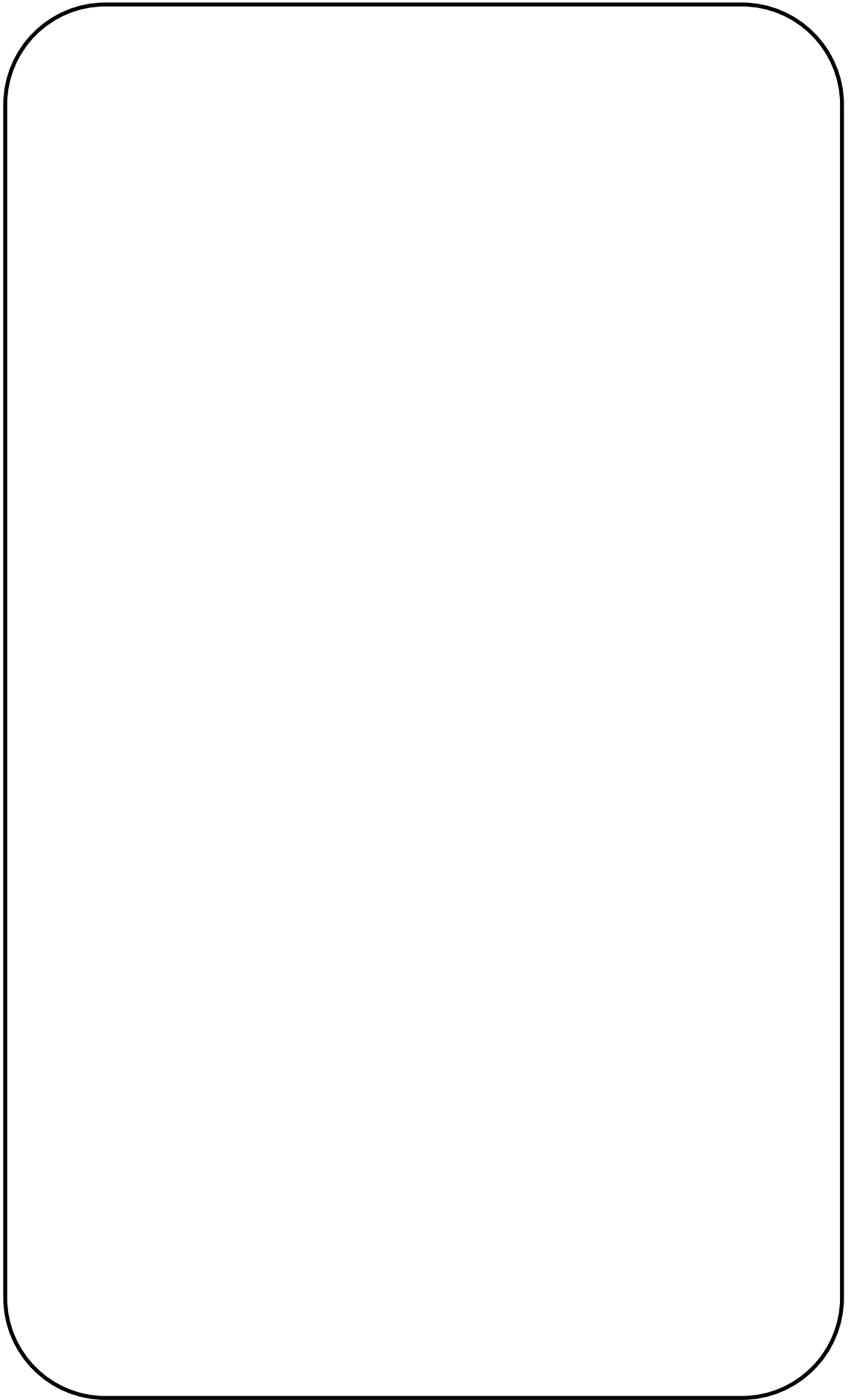
**Encadré par :**

**Mr. BELKACEMI Ali**

**Lieu de stage : Direction Générale des Impôts**

**Période de stage : du 27/02/2018 au 05/06/2018**

**Année universitaire : 2017-2018**



**Ministère de l'Enseignement Supérieur et la  
Recherche Scientifique**

**Ecole Supérieure De Commerce, Koléa**

**Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences  
financières et comptabilité.**

**Option : Comptabilité et Finance**

**Thème:**

***Pratiques du contrôle fiscal face aux phénomènes de la  
fraude et de l'évasion fiscale***

**Cas : Direction des Recherches et Vérifications**

**Elaboré par :**

**Mr. Temine Abderrahim**

**Mr. Yacine Karim**

**Encadré par :**

**Mr. BELKACEMI Ali**

**Lieu de stage : Direction Générale des Impôts**

**Période de stage : du 27/02/2018 au 05/06/2018**

**Année universitaire : 2017-2018**

# DÉDICACES

*Même si parfois les mots semblent fades à côté de la profondeur des sentiments, il faut pourtant les concrétiser en dédicaces, pour honorer tous ceux qui nous ont aidés à franchir ce pas vers l'avenir.*

*Nous dédions ce modeste travail :*

*A nos chers parents, que dieu vous protège et vous donne une longue vie et une bonne santé.*

*A nos frères et sœurs ;*

*A toutes nos familles paternelles et maternelles ;*

*A l'équipe pédagogique de l'école supérieure de commerce ;*

*A tous nos amis.*

# REMERCIEMENTS

*Nous remercions dieu pour nous avoir donné la volonté et le courage de réaliser ce travail.*

*Nous tenons à remercier Mr. Belkacemi Ali qui nous a accompagné et guidé tout au long de ce travail. On le remercie sincèrement pour ses conseils précieux, son sens critique, sa présence au moment de doute, son professionnalisme, ses instructions claires et ses encouragements.*

*Nos plus vifs remerciements vont aux membres de jury qui ont accepté de lire et de corriger notre travail à la lumière de leurs compétences notable dans le domaine.*

*Sans oublier de remercier tout le personnel de la direction générale des impôts surtout et plus précisément Melle cheikh.*

*Enfin, nous remercions tous ceux ou celles qui ont agi dans l'ombre et participé discrètement à l'accomplissement de ce travail.*

## Sommaire :

LISTE DES ABREVIATIONS

LISTE DES TABLEAUX

LISTE DES FIGURES

Résumé

Introduction générale .....	01
<b>Chapitre 01 :Analyse des phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale .....</b>	<b>06</b>
<b>Section 01 : Notions et classifications de la fraude fiscale.....</b>	<b>08</b>
<b>Section 02 : Phénomène de l'évasion fiscale .....</b>	<b>17</b>
<b>Section 03 : Formes et Ampleur de la fraude fiscale en Algérie .....</b>	<b>25</b>
<b>Chapitre 02 : Cadre Théorique, Juridique et Organisationnel du contrôle fiscal.....</b>	<b>35</b>
<b>Section 01 : Aspect théorique du contrôle fiscal.....</b>	<b>37</b>
<b>Section 02 : Aspect juridique du contrôle fiscal.....</b>	<b>43</b>
<b>Section 03 : Aspect organisationnel du contrôle fiscal .....</b>	<b>52</b>
<b>Etude de Cas: Cas pratique portant sur la vérification de comptabilité.....</b>	<b>67</b>
<b>Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil(DGI) .....</b>	<b>68</b>
<b>Section 02 : Cas de vérification de comptabilité d'une entreprise commerciale</b>	
<b>SARL « X ».....</b>	<b>81</b>
Conclusion générale.....	91

## **LISTE DES ABREVIATIONS**

**Art** : Article.

**CA** : Chiffre d'Affaires.

**CDI** : Centre Des impôts.

**CIDTA** : Code des Impôts directes et Taxes assimilées.

**CPF** : Code des Procédures Fiscales.

**CPI** : Centre Proximité des Impôts.

**CRID** : Centre Régional de l'Information et de la Documentation.

**DAMF** : Direction de l'Administration des Moyens et des Finances.

**DCX** : Direction du Contentieux.

**DGE** : Direction des Grandes Entreprises.

**DGI** : Direction Générale des impôts.

**DIDF** : Direction de l'Information et de la Documentation Fiscale.

**DIO** : Direction de l'Informatique et de l'Organisation.

**DIW** : Direction des impôts de Wilaya.

**DLRF** : Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscale.

**DOFR** : Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement.

**DRI** : Direction Régionale des Impôts.

**DRPC** : Direction des Relations Publiques et de la Communication.

**DRV** : Direction de Recherche et vérification.

**HT** : Hors taxes.

**IRG** : Impôt sur Bénéfice des sociétés.

**IRSF** : Inspection Régionale des Services Fiscaux.

**NIF** : Numéro d'Identification Fiscale.

**OCDE** : Organisation de la Coopération et des Développement Economiques.

**PCN** : Plan Comptable National.

**SCF** : Système Comptable Financier.

**SRV** : Service de Recherche et Vérification.

**TCA**: Taxes sur Chiffre d'Affaires.

**TTC** : Toutes Taxes comprises.

**TVA** : Taxe sur Valeur Ajoutée.

**VASFE** : Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble.

**VF** : Versement Forfaitaire.

**VGC** : Vérification Générale de la Comptabilité.

**VP** : Vérification Ponctuelle.

**VP** : Vérification ponctuelle.



## Liste des tableaux

Tableau N°01 : différence entre la fraude et l'évasion fiscale.....	24
Tableau N°02 : Pénalités liées aux différentes dissimulations du chiffre d'affaires. ....	30
Tableau N°03 : Peines correctionnelles liées à la fraude fiscale. ....	31
Tableau N°04 : Bilan de l'activité de contrôle économique et de répression des fraudes.....	32
Tableau N°05:ReconstitutionduCA.....	83
Tableau N°06 : Régularisation de la TVA.....	84
Tableau N°07 : Régularisation de la TAP .....	84
Tableau N°08 : Régularisation de l'IBS .....	85
Tableau N°09 : Régularisation de l'IRG.....	85
Tableau N°10 : Régularisation définitive de l'IRG .....	88

## Liste des figures :

Figure N°01 : Les degrés de l'illégalité entre Fraude et évasion fiscale.....	25
Figure N°02 : les différentes formes du contrôle fiscal.....	43
Figure N°03 : Organigramme de la DGI.....	71
Figure N°04 : Organigramme de la Direction des Recherches et Vérifications(DRV).....	75
Figure N°05 : Structures chargées du Contrôle fiscal.....	79

## **Résumé**

La fraude et l'évasion fiscale sont des phénomènes très répandus, et constituent en fait, une menace pour l'économie nationale puisqu'elles engendrent un important manque à gagner pour le budget de l'Etat.

En Algérie, le système fiscal est jugé déclaratif, d'où le contrôle fiscal se base sur les déclarations faites par les contribuables, à cet effet l'administration fiscale a pour mission de contrôler et de redresser les déclarations souscrites par les contribuables.

Le contrôle fiscal est l'outil le plus utilisé par l'administration fiscale pour ressortir les erreurs et les insuffisances des contribuables, mais également de détecter les éventuelles fraudes.

La vérification de comptabilité est l'un des contrôles les plus efficaces car elle permet de s'assurer de l'exactitude de toute la comptabilité de l'entreprise.

**Mots clés** : Fraude, évasion fiscale, administration fiscale, vérification de comptabilité, contribuable, contrôle fiscal.

***Introduction  
générale***

## *Introduction générale*

---

### **Introduction générale :**

Au début des années 90, l'Algérie est passée de l'économie dirigée à l'économie de marché. Ce passage a été caractérisé par une large opération de privatisation.

A cet effet, il y a eu un appel au secteur privé, national et étranger, et ce afin d'attirer le maximum d'investisseurs.

Ainsi, les pouvoirs publics ont utilisé la fiscalité comme outil attractif, en mettant en place des nouvelles réformes fiscales traduites essentiellement par l'instauration de nouveaux types d'impôts à savoir : la Taxe sur la Valeur Ajoutée(TVA), l'Impôt sur le revenu Global(IRG) et l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés(IRS)

Par ailleurs, le système fiscal algérien est un système déclaratif, c'est-à-dire, le contribuable détermine lui-même, déclare et verse à l'administration fiscale l'impôt dont il est redevable. Donc, il a en quelque sorte une certaine liberté de déterminer les bases imposables, en vue de diminuer sa charge fiscale, il peut déclarer des taux d'impôt inférieurs à ceux exigés par l'administration fiscale, ce qui influence négativement sur les recettes publiques, de là est né un nouveau concept sur une confiance à priori, de ce qu'est déclaré, et d'une vérification à posteriori, afin de lutter contre tout acte servant de rôle à éluder l'impôt.

De nos jours, on entend toujours parler de la fraude et de l'évasion fiscale, les contribuables ont souvent recours à des techniques frauduleuses qu'a de payer l'impôt dont ils sont redevables, car de par sa définition, « *l'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques et morales de droit privé voire de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des charges publiques de l'Etat et des collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique* »<sup>1</sup>, en effet, le contribuable cherche en premier lieu à satisfaire ses propres besoins (légalement ou illégalement) ce qui peut nuire aux intérêts de l'Etat, et afin d'assurer la pérennité du système déclaratif et de l'égalité devant l'impôt, l'administration fiscale a mis en place des mécanismes rigoureux et strictes parmi ces mécanismes on cite **le contrôle fiscal**.

Ce dernier se présente comme une procédure règlementée et il peut se revêtir de plusieurs formes suivant l'étendu des opérations de contrôle, des impôts et taxes à vérifier et les

---

<sup>1</sup> L. Mehl et P. Beltrame, Science et techniques fiscales, PUF, Paris, 1972, P.142.

## *Introduction générale*

---

structures chargées de son application, il peut être établi au niveau de l'administration fiscale comme il peut être effectué au niveau du bureau du contribuable.

Pour y parvenir, l'administration fiscale est dotée d'un certain pouvoir qui n'est rien d'autre que la contrepartie du système fiscal déclaratif. Ce pouvoir se présente comme : le droit de communication, de contrôle, d'enquête, de reprise et de visite.

### *Problématique*

Pour mener au bien notre étude, nous avons posé la problématique suivante : ***compte tenue de l'importance et de la propagation des phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale, le contrôle fiscal est-il un outil efficace en matière de lutter contre ces fléaux ?***

Afin de pouvoir répondre à la question principale, il nous est parait opportun de poser les questions suivantes :

- ❖ Qu'est-ce qui incite les contribuables à fuir l'impôt ?
- ❖ Quelle est la démarche poursuivie par le contrôleur fiscal afin de vérifier les dossiers des contribuables ?
- ❖ La vérification de la comptabilité est-elle un moyen efficace de lutte contre les pratiques frauduleuses ?

### *Les hypothèses :*

**Pour pouvoir répondre à notre question principale, et aux questions secondaires nous avons proposé les hypothèses suivantes :**

#### **Hypothèse 01 :**

La part qu'occupe la charge fiscale dans les revenus, pousse le contribuable à fuir l'impôt dont il est redevable

#### **Hypothèse 02 :**

La vérification de la comptabilité est un outil efficace de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

### *Objectifs de la recherche :*

## *Introduction générale*

---

Proposer une meilleure compréhension des phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale ainsi que les causes principales qui mènent les contribuables à ces deux dernières.

Expliquer les différentes mesures de contrôle fiscal afin de lutter contre tout acte frauduleux.

Démontrer l'influence du contrôle fiscal face aux différentes pratiques frauduleuses.

### *Motifs du choix du sujet :*

- ❖ Sujet d'actualité ;
- ❖ Le sujet coïncide avec notre formation.

### *Méthodologie de la recherche :*

Notre recherche s'appuie sur :

- ✓ **Une approche descriptive** : consiste à définir les différents concepts : fraude fiscale, évasion fiscale, contrôle fiscal...
- ✓ **Une approche analytique** : analyser les différentes techniques utilisées par les contribuables pour éluder l'impôt ainsi que les dispositions prises par l'administration fiscale contre ces techniques.

### *Plan de recherche*

Pour une explication meilleure de notre problématique, nous avons jugé utile d'articuler ce travail de recherche en deux parties qui sont présentées comme suit :

#### **La partie théorique :**

elle englobe deux chapitres:

- ✓ le premier chapitre : sera consacré à l'étude et l'analyse des deux phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale.
- ✓ le deuxième chapitre : traitera les trois aspects du contrôle fiscal à savoir l'aspect théorique, juridique et organisationnel, où chaque aspect est présenté dans une section à part.

#### **La partie pratique :**

## *Introduction générale*

---

sera consacrée à l'étude d'un cas pratique élaboré au sein de la direction des recherches et vérifications (DRV), portant sur la vérification de comptabilité d'un contribuable, en se basant sur une illustration chiffrée afin de mieux saisir les concepts théoriques abordés dans les deux premiers chapitres.



**Chapitre01 :**  
*Analyse*  
*des phénomènes*  
*de la fraude et*  
*de l'évasion fiscale*

**Introduction du chapitre :**

Aujourd'hui, la fiscalité est devenue un instrument de régulation économique et sociale qui répond aux exigences des économies modernes. On ne peut pas la considérer uniquement comme source de financement des dépenses publiques mais encore comme moyen de protection sociale, la recherche, la culture, etc.

Par ailleurs, la création de l'impôt demeure toujours contestée par le contribuable, de ce fait, il cherche toujours à diminuer ses charges dont les charges fiscales occupent une partie importante, et ce à travers la fraude et l'évasion fiscale.

Cependant, nul ne peut nier l'existence et l'importance de la fraude fiscale et ses conséquences tant sur plan économique que sur le plan social.

Le présent chapitre sera l'occasion de traiter les notions et classification de la fraude fiscale dans la première section. Puis, Dans la seconde section, nous passerons à la présentation du phénomène de l'évasion fiscale, Enfin, nous terminerons le chapitre par une dernière section où on essayera d'exposer les différentes formes de la fraude fiscale selon la législation fiscale algérienne, ce qui sera l'occasion aussi d'analyser l'ampleur de ce phénomène en Algérie

**Section 01 : Notions et classifications de la fraude fiscale.**

Que ce soit dans un pays développé ou non, que ce soit dans un pays où le système fiscal est parmi les meilleurs dans le monde ou dans un pays où le système fiscal est très modeste, le phénomène de la fraude fiscale est toujours répandu et les entreprises ne demeurent pas passives devant l'impôt et cherchent toujours à réduire leurs charges fiscales.

L'impact et les conséquences de la fraude fiscale sont colossales sur l'équilibre, le développement économique et sur l'équité fiscale, comme le remarque André NEURISSE, « *non seulement porte atteinte au rendement de l'impôt, mais par ses effets seconds met en jeu les principes d'équité et par-delà, la crédibilité du système* ». *C'est ainsi la lutte contre cette dernière est l'une des priorités de tout Etat* »<sup>1</sup>.

Afin de bien cerner le phénomène de la fraude fiscale, nous avons consacré cette section pour définir en premier lieu le concept, puis étudier en second lieu ses différents éléments constitutifs, et enfin faire apparaître ses différents types.

**I.1.1) Définition de la fraude fiscale :**

L'histoire de l'impôt nous indique que la fraude fiscale fut présente dans toutes les époques et dans tous les pays, et vu la complexité et l'amplitude de ce phénomène, il est difficile voire même impossible de donner une définition exacte de la fraude fiscale qui englobe tous ses aspects pratiques, comme l'affirme André Margairaz en disant « *théoriquement il est aisé de donner une définition à peu près valable, car quelle que soit la définition adoptée, elle n'obtiendra pas l'adhésion de l'ensemble des juristes, des économistes et des fiscalistes, dans la pratique, il nous paraît impossible de délimiter la fraude fiscale et de dire si elle est involontaire ou au contraire intentionnelle et caractérisée, étant donné le nombre, la diversité et l'amplitude des moyens d'action à la disposition des contribuables enclin à échapper à l'impôt* »<sup>2</sup>.

Ou comme le dit JARNVIC « *toute tentative de qualification des comportements de refus de l'impôt et, en effet délicate en raison des obstacles auxquels elle se heurte.*

---

<sup>1</sup> <http://www.lesoleil.sn/2016-03-22-23-21-32/itemlist/user/2518-ama.html?start=320>, consulté le 05/04/2018, 10h

<sup>2</sup> A MARGAIRAZ, la fraude fiscale et ses succédané, Lausanne, 3<sup>ème</sup> édition, 1977, p.16.

Toutefois la portée de ces derniers ne doit pas être surestimée : la distinction des comportements en est rendu plus difficile, mais elle demeure nécessaire »<sup>1</sup>.

André Margairaz propose une définition plus pragmatique de la fraude fiscale et dit : « *il y a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire* »<sup>2</sup>.

De son côté Camille Rosier propose une définition que considère André MARGAIRAZ la plus claire « *la fraude fiscale embrasse tous les gestes matériels..., tous les actes juridiques, toutes les manœuvres et combinaisons auxquelles ont recours des contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et des contributions* »<sup>3</sup>.

Quant à Mehl, « *la fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper l'impôt ou d'en réduire les bases* »<sup>4</sup>

A ce sujet, Jean Jacques Neuer : « *la fraude fiscale existe dans le fait de dissimuler une fraction des impôts ou de majorer une partie des charges. Elle se caractérise donc par un comportement délictueux* »<sup>5</sup>

Ainsi, la fraude fiscale se définit comme « *un acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, par des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, par des employés ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal* »<sup>6</sup>

Le législateur algérien n'a pas donné une définition légale de la fraude fiscale mais stipule dans l'article 303-1 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées(CIDTA) ce qui suit : « *quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe, est indépendamment des sanctions fiscales applicables* », mais en se référant au Code Général des Impôts français qui qualifie la fraude fiscale de délit dans l'article 1741 qui stipule : « *c'est le fait ou la tentative de se soustraire*

---

<sup>1</sup> J. Pierre JARNVIC, fraude et évasion fiscale : la relativité d'une distinction, 1985.

<sup>2</sup> André MARGAIRAZ, Op. Cit., p.18

<sup>3</sup> Camille Rossier, L'impôt, Ed. Montaigne, PUF, Paris, 1936, p.152

<sup>4</sup> Lucien Mehl et P. Beltrame, Op. Cit, 1984, P.678

<sup>5</sup> JEAN JACQUES NEUER, " fraude fiscale internationale et répression", PUF, 1985, p.23.

<sup>6</sup> Vernier, Eric, fraude fiscale et paradis fiscaux : décrypter les pratiques pour mieux les combattre, éd. Dunod 2014, p.14.

*frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt par dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ».*

L'Organisation de Coopération et de Développement Economique(OCDE) définit la fraude fiscale dans son rapport consacré à l'évasion et la fraude fiscale comme « toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, lorsqu'on peut prouver que l'intéressé a agi dans le dessin d'échapper à l'impôt ».

A travers ces définitions, nous pouvons dire que la fraude fiscale vise à se bénéficier d'un allègement fiscal en se procurant des techniques et procédés interdits par la législation en vigueur, ainsi un acte ne peut être classifié comme frauduleux que s'il constitue la présence de trois éléments, un élément légal justifiant l'existence d'un texte légal classifiant ce dernier dans cette catégorie, d'un élément matériel justifiant l'utilisation de procédés échappatoires à l'impôt et enfin d'un élément moral justifiant la mauvaise foi du contribuable d'éluder l'impôt .

### **I.1.2) Eléments constitutifs de la fraude fiscale :**

D'après les définitions précitées et en particulier celle de Mehl, pour que le délit de la fraude fiscale soit constitué, la législation fiscale prévoit la réunion de trois éléments, un élément légal, un élément matériel et un élément intentionnel

#### **I.1.2.1) L'élément légal :**

*« Il n'y a pas d'infraction, ni de peine ou mesure de sûreté sans loi »<sup>1</sup> stipule le code pénale algérien, et si on fait recours au code pénal français, on a ce qui suit « nul ne peut être puni pour un crime ou pour un délit dont les éléments se sont pas définis par la loi, ou pour une contravention dont les éléments ne sont pas définis par le règlement »<sup>2</sup>*

Par conséquent, un acte ne peut être considéré frauduleux, et non plus puni que s'il est défini, interdit et sanctionné par la loi fiscale.

Cet élément résulte du principe de légalité qui signifie qu'un acte ne peut être considéré frauduleux, et non plus puni que s'il est défini, interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale, cet élément est traduit dans la législation algérienne dans

---

<sup>1</sup> Article 1<sup>ier</sup>, Code Pénal Algérien, 2015

<sup>2</sup> Article 111-3, Code Pénal Français, 2018

l'article 303-1 du CIDTA qui stipule « *quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe, est indépendamment des sanctions fiscales, est passible :*

- *D'une amende pénale de 50 000 DA à 100 000 DA lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100 000 DA ;*
- *De l'emprisonnement d'un (1) an à cinq (5) ans et d'une amende de 50 000 DA à 100 000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100 000 DA et n'excède pas 300 000 DA ;*
- *De l'emprisonnement de deux (2) ans à dix (10) ans et d'une amende pénale de 100 000 DA à 300 000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300 000 DA et n'excède pas 1 000 000 DA ;*
- *De la réclusion à temps de cinq (5) à dix (10) ans et d'une amende pénale de 300.000 DA à 1.000.000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000 DA et n'excède pas 3.000.000 DA ;*
- *De la réclusion à temps de dix (10) ans à vingt (20) ans et d'une amende pénale de 1.000.000 DA à 3.000.000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 3.000.000 DA ».*

### **I.1.2.2) L'élément matériel :**

Pour qu'il ait le délit prévu dans l'article 303-1 du CIDTA, il faut tout d'abord qu'il ait soustraction ou tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés au CIDTA.

L'élément matériel consiste à augmenter le montant des charges et à diminuer le montant des recettes de l'entreprise, il se manifeste par une déclaration inexacte (revenus insuffisants, modération demandé à tort...), par un renseignement inexact de la part d'un tiers ; par une auto-imposition inexacte, ou par un défaut de paiement ponctuel. « *Ainsi pour qu'il y ait fraude, il faut une infraction à la loi où le contribuable ne respecte pas ses obligations déclaratives, matérialisées par une omission ou*

*l'insuffisance de déclaration, une dissimulation des sommes imposables, une organisation des insolvabilités ou autres manœuvres de passation d'écritures fictives »<sup>1</sup>.*

Ainsi, l'élément matériel regroupe l'ensemble des manœuvres qui ne peuvent être considérées comme des erreurs excusables ou omissions involontaires, qui peuvent prendre plusieurs formes :

- Soit l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ;
- Soit le fait d'avoir sciemment passé les écritures inexactes ou fictives au livre journal et au livre d'inventaire prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans d'autres documents susceptibles de refléter l'activité de l'entreprise ;
- Soit l'omission ou l'insuffisance de déclaration de chiffre d'affaires commise sciemment ;
- Soit la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ;
- Soit la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables ;
- Soit l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ;
- Soit l'émission de fausses factures ou mentionner des résultats ne rapportant pas à des opérations réelles ;
- Soit l'opposition à l'action administrative des impôts ;
- Soit de l'agression ou de l'outrage envers un agent de l'administration fiscale ;
- Soit tout autre moyen frauduleux tendant à mettre obstacle au recouvrement de l'impôt, et tout autre agissement frauduleux.

Alors, la fraude fiscale se matérialise par des déclarations mensongères ou par abstention pure et simple, mais on ne considère qu'il y ait fraude que si cette abstention s'accompagne d'une preuve, que son auteur avait l'intention d'échapper illégalement à ses obligations et paiement de l'impôt.

### **I.1.2.3) L'élément moral (intentionnel) :**

Afin que cet élément soit vérifié, il faut que le contribuable ait conscience du caractère illicite de l'omission ou de la dissimulation, et qu'il ait voulu accomplir son

---

<sup>1</sup> M. BOUVIER, « introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », LGDJ, coll., système fiscalité, 7<sup>ème</sup> édition, 2005, p 154

acte en toute connaissance de cause, sinon le contribuable se trouve dans une situation d'erreur ou d'omission.

« L'élément intentionnel détermine l'impunité de l'infraction »<sup>1</sup>.

Cet élément indique, d'une part que le contribuable ait conscience qu'il violait une disposition fiscale légale, d'autre part il faut qu'il agit volontairement et en toute connaissance de cause.

### **I.1.3) Classifications de la fraude fiscale :**

Il existe plusieurs types de fraudes fiscale, et chaque type a ses propres caractéristiques, ainsi il existe une classification juridique, une classification matérielle, une classification géographique et enfin une classification selon le statut du fraudeur.

#### **I.1.3.1) Classification juridique :**

Cette classification est basée sur les procédés juridiques permettant d'échapper à l'impôt, on distingue la fraude dite légale ou licite et la fraude illégale ou illicite.

##### **a) La fraude fiscale légale (licite) :**

La fraude légale regroupe l'ensemble de procédés ayant pour but d'échapper à l'impôt sans contrevenir la législation fiscale, elle consiste donc à « *passer doucement par-dessus la loi* »<sup>2</sup>, ainsi, dans ce cas, le contribuable détourne ingénieusement la loi fiscale en donnant l'impression qu'il la respecte et en se profitant des failles du système fiscal à sa faveur, d'où « *la fraude fiscale légale ou licite est reconnue comme telle lorsqu'un contribuable recourt à une combinaison ingénieuse ou qu'il effectue une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation en vigueur* »<sup>3</sup>.

Selon Vidal, « *il n'y a pas en matière fiscale, une fraude permise et une fraude prohibée, il y a habilité licite et violation ouverte ou cachée de la loi* »<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> T.DELAHAYE, le choix de la voie la moins imposée, éd. Bruyant, Bruxelles, 1977, p 24.

<sup>2</sup> Camille Scailteur, le contribuable et la loi, éd. Broché, 1961, p. 65

<sup>3</sup> André MARGAIRAZ, Op. Cit. p.19

<sup>4</sup> VIDAL, théorie de la fraude, p.97



La fraude légale se manifeste lorsque :

- Certain avantages en nature ne sont pas taxés ou le sont faiblement ;
- Le changement du régime juridique d'une entreprise lui permet des gains fiscaux ;
- L'utilisation maximale des postes du bilan réduit à néant ses bénéfices ;
- Les législations nationales dissemblables permettent des transferts de fonds.

**b) La fraude fiscale illégale (illicite) :**

Elle a eu cette expression par symétrie au terme fraude légale, et contrairement à la fraude fiscale légale, la fraude fiscale illégale regroupe l'ensemble des comportements du contribuable ou la bonne fois ne peut être admise et consiste en une violation directe et ouverte de la loi fiscale.

**I.1.3.2) Classification matérielle**

Cette classification nous indique sur l'existence ou pas de manœuvres frauduleuses, elle est subdivisée en deux catégories, la fraude fiscale simple et la fraude fiscale qualifiée.

**a) La fraude fiscale simple :**

La fraude simple se caractérise par son élément volontaire et intentionnel de se soustraire à tout ou partie des éléments constituant l'impôt, elle se définit comme « *toute action ou omission commise de mauvaise foi pour se soustraire de l'impôt* »<sup>1</sup>. Ou comme « *une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de la bonne foi et sans intention délibérée de fraude* »<sup>2</sup>, Elle est distinguée de l'erreur.

Les plus connues sont :

- Les omissions volontaires de déclaration ou d'un élément d'assiette servant à établir l'impôt (défaut de dépôt de déclaration, la non déclaration d'un revenu, d'un gain ou la non inscription en comptabilité d'une vente, vente sans facture, majoration des charges ou bien l'inscription des charges fictives);
- Les inexactitude et insuffisances commises de mauvaise foi par le contribuable dans sa déclaration.

---

<sup>1</sup> D. Marchat, « droit fiscal et fiscalité de l'entreprise », édition L'hermès, 1944.p.320.

<sup>2</sup> Ibid.

Ce type de fraude est sans sanction pénale avec l'application des majorations et amendes prévues dans les différents codes fiscaux.

**b) La fraude fiscale qualifiée :**

Appelée aussi fraude caractérisée ou fraude complexe, et contrairement à la précédente, la fraude qualifiée se caractérise par la présence de manœuvres frauduleuses connues (claires et nettes) et facile à découvrir par l'agent de l'administration fiscale, c'est ainsi qu'elle est nommée fraude qualifiée, ainsi, ces manœuvres prouvent aussi la volonté ou la mauvaise foi du contribuable de se soustraire à l'impôt.

De ce fait, pour M. Cozian, « *un contribuable est coupable de manœuvres frauduleuses, quand non seulement il élude délibérément l'impôt mais également il brouille les pistes pour se mettre à l'abri de contrôle éventuel* »<sup>1</sup>.

Et dans ce cadre, l'article 193-2 du CIDTA stipule ce qui suit : « *sont notamment considérés comme manœuvres frauduleuses :*

- *La dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne, des sommes ou produits auxquels s'appliquent la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et, plus particulièrement, les ventes sans facture ;*
- *La production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit le dégrèvement, la remise, la décharge ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, soit le bénéfice d'avantages fiscaux en faveur de certaines catégories de redevables;*
- *Le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives, au livre journal et au livre d'inventaire prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui tiennent lieu, cette disposition n'est applicable que pour les irrégularités concernant des exercices dont les écritures ont été arrêtées ;*
- *Le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt ou taxe dont il est redevable ;*
- *Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées ;*

---

<sup>1</sup> M. Cozian, Précis de la fiscalité de l'entreprise, Litec, Paris, 1990, P.40

- *Le fait de se livrer à une activité informelle, est définie comme telle, toute activité non enregistrée et/ou dépourvue de comptabilité formelle écrite, exercée à titre d'emploi » principal ou secondaire ».*

### **I.1.3.3) Classification géographique :**

La fraude fiscale peut être classée selon le critère géographique, ainsi on distingue entre la fraude fiscale nationale et la fraude fiscale internationale.

#### **a) La fraude fiscale nationale :**

Ce type de fraude est résultat de l'infraction de la réglementation interne et l'acte frauduleux est commis à l'intérieur du territoire national, ainsi la pénalité dépend de la législation interne de son pays.

André MARGAIRAZ considère que « *la fraude fiscale nationale est celle qui se passe à l'intérieur des frontières, les actes frauduleux ont lieu dans les limites du territoire. Le contribuable se trouve en face des autorités de son pays, il se heurte à un fisc unique, selon le pays, à un fisc fédéral et à un fisc cantonal et communal* »<sup>1</sup>.

#### **b) La fraude fiscale internationale :**

La fraude fiscale internationale est née avec l'internationalisation des transactions commerciales, la mondialisation et l'indépendance des marchés financiers, son champ d'application est plus vaste et, contrairement à la précédente, elle consiste à violer les prescriptions légales d'un ou de plusieurs pays.

### **I.1.3.4) Classification selon le statut du fraudeur :**

Dans cette classification, on trouve deux types de fraude, la fraude de management et la fraude des employés et cadres.

#### **a) Fraude du management :**

Dans ce cas de fraude, les dirigeants falsifient les états financiers ou cachent certaines informations afin de faire tromper les actionnaires et investisseurs de la situation financière de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> André MARGAIRAZ, Op. Cit., p.21

**b) Fraude des employés et cadres :**

Ce type de fraude se pratique souvent au département financier et par des employés occupant des fonctions supérieures, car plus la fonction est supérieure plus son titulaire est proche de l'argent et plus il maîtrise les systèmes de sécurité et de contrôle de la société.

**Section 02 : Phénomène de l'évasion fiscale**

La plupart des législations fiscales présument que le contribuable s'engage volontairement à quitter son pays d'origine en dépassant les bornes de la loi en ayant conscience des conséquences de cet acte, et ce pour plusieurs raisons. Cela veut dire que l'impôt a une certaine influence sur le comportement du contribuable, et c'est pour cette raison que l'impôt doit être neutre. Ce qui ne peut être fourni par la fiscalité moderne qui constitue une neutralité partielle et non pas une neutralité absolue.

Dans la présente section, il sera lieu d'aborder la définition de l'évasion fiscale, puis nous essayerons de lister ses différentes formes, ensuite nous allons définir les différentes notions voisines, Et enfin nous faisons apparaître les distinctions qui existent entre la fraude et l'évasion fiscale.

**I.2.1) Définitions de l'évasion fiscale**

Comme nous l'avons constaté dans la première section de ce chapitre, la fraude fiscale a été définie par plusieurs auteurs ; en introduisant plusieurs points de vue.

L'évasion fiscale consiste en quelque sorte à fuir ou à échapper au paiement total ou partiel de l'impôt exigible, ainsi le contribuable respecte les conditions et motifs de soumission à l'imposition sans transférer la charge de l'impôt en question à une autre personne.

L'évasion fiscale désigne « *l'action consistant à éviter ou à réduire l'impôt en assujettissant le patrimoine ou les bénéficiaires dans un pays différent de celui auquel ils devraient être soumis. Elle concerne aussi bien des entreprises que des particuliers. Dans un sens plus large, elle consiste à utiliser légalement différents moyens pour*

*diminuer leurs charges fiscales. L'évasion fiscale se distingue de la fraude fiscale qui est une technique illégale »<sup>1</sup>.*

*Selon J.C.MARTINEZ, l'évasion se définit « comme l'art d'éviter de tomber dans le champ d'attraction de la loi fiscale, elle est en quelque sort un asymptote de la loi fiscale »<sup>2</sup>*

*Selon C.R.MASSON, l'évasion est définie comme « une action individuelle, volontaire, non violente et extra l'égal d'un contribuable qui, par la mise en œuvre d'une technique juridique sur l'adaptation alternative fondée sur l'existence du principe de liberté de gestion, choisit de se placer indirectement dans une situation fiscale déterminée, afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché, tout en étant fiscalement plus favorable »<sup>3</sup>*

*L'évasion fiscale est « la soustraction du maximum de matière imposable à l'application de la loi fiscale sans transgresser la loi ou bien le refus de paiement de l'impôt, le plus souvent en se soustrayant à la déclaration fiscale »<sup>4</sup>*

*Aussi, l'évasion fiscale peut être définie aussi comme « une façon d'éviter et de réduire ou d'ajourner l'impôt par d'autres moyens que la fraude. Le recours à l'habileté fiscale est permis. Mais toute liberté comprenant des limites, l'évasion fiscale son butoir dans une utilisation abusive du savoir-faire fiscal. Tout l'intérêt de la notion d'évasion fiscale est de déterminer à partir de quel moment l'on passe du l'égal à l'abus »<sup>5</sup>*

*D'où « l'évasion fiscale se définit comme tout acte consistant à éluder l'impôt ingénieusement et sans transgresser la réglementation fiscale ».*

---

<sup>1</sup> Le site : <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/23784-evasion-fiscale-definition>, consulté le 11/05/2018 à 16 :13.

<sup>2</sup> J. C. MARTINEZ, la fraude fiscale, que sais-je ?, PUF, Paris, 1984, p.13

<sup>3</sup> Charles Robbez MASSON (C.R), la notion d'évasion fiscale en droit interne français, éd. LGDJ, 1990, p.182.

<sup>4</sup> Dictionnaire le parisien sens agent : <http://dictionnaire.sensagent.leparisien.fr/%C3%A9vasion%20fiscale/fr-fr/>, consulté le 11/05/2018 à 17 :42.

<sup>5</sup> Frédéric STASIAK, Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, Luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, université de Nancy 2, 2011, P.11.

## **I.2.2) Les formes de l'évasion fiscale**

D'après ces définitions nous sommes donc menés à étudier les différentes formes d'évasions fiscales qui se présentent comme suit :

### **I.2.2.1) L'évasion fiscale interne**

Dans ce type d'évasion, le contribuable reste sous la souveraineté fiscale nationale, et il va essayer d'échapper l'imposition grâce aux failles du système fiscal. Plusieurs procédés s'offrent à lui à savoir :

#### **a) L'évasion fiscale par la couverture de la loi**

Dans ce cas, le contribuable fait en sorte qu'il va éviter le paiement de l'impôt sans avoir tombé dans le cas de violation de la loi, autrement dit l'évasion est dite légale lorsqu'un contribuable essaye d'éviter l'impôt dans les limites tracées par la loi, en s'appuyant sur les démarches et voies non frappées par la loi, et il va conduire le contribuable à se débarrasser de l'impôt sans qu'il y ait infraction de la loi.

#### **b) L'utilisation des lacunes du système fiscal**

En raison de l'importance du prélèvement fiscal, les contribuables sont bien attachés par l'idée d'échapper aux paiements des impôts. Généralement, ils organisent et aménagent leurs patrimoines de telle manière que le fisc ait le moins de prise possible sur eux. Chaque contribuable organise ses affaires de manière à payer le moins d'impôt possible. Ainsi dans la rédaction des actes juridiques, les préoccupations d'ordre fiscal emportent souvent sur des considérations strictement juridiques. C'est un droit pour le contribuable de choisir la voie la moins imposée. En revanche, le reproche fait au contribuable n'est pas d'avoir eu recours à un acte fictif ou déguisé, mais simplement, d'avoir fait preuve d'une excessive habileté dans l'utilisation des possibilités légales.

Le contribuable dispose ainsi de certaines possibilités légales pour échapper à l'imposition. C'est le cas du contribuable qui, pour s'exonérer de l'Impôt sur le Revenu des Capitaux Mobiliers (IRCM) sur les distributions des dividendes se sert d'un compte courant associé rémunéré au taux de la Banque des Etats de l'Afrique Centrales (BEAC) majoré de deux points. On peut aussi citer l'achat indirect d'un fonds de commerce, ce qui permet d'acquérir le fonds sans payer les droits proportionnels, mais les droits dégressifs.

### **I.2.2.2) L'évasion fiscale internationale**

Le contribuable profite ici du caractère territorial de la souveraineté fiscale pour s'échapper à l'imposition. En transférant indirectement une partie des bénéfices ou en s'implantant sur un territoire étranger où la pression fiscale est moins forte, il a la possibilité de se soustraire à l'imposition : c'est l'évasion fiscale internationale au sens strict. Sans doute, le principe de la territorialité de la souveraineté fiscale n'est pas absolu. Aujourd'hui, L'impôt n'est plus uniquement territorial et le fisc cherche à appréhender la matière même au-delà du territoire national. Cependant, il se trouve souvent impuissant et désarmé en raison des difficultés qu'il rencontre pour exercer ce contrôle au-delà des frontières. L'évasion fiscale internationale est susceptible de prendre plusieurs formes qui sont comme suit :

#### **a) L'évasion de l'assiette de l'impôt**

C'est le cas où la matière imposable est soustraite à l'administration fiscale et placée sous une souveraineté fiscale étrangère, il existe plusieurs formes d'évasion dans l'assiette de l'impôt, parmi ces formes on peut citer :

- La surfacturation des commissions ou courtages versés à l'étranger;
- Les frais d'assistance technique majorés versés à l'étranger et la vente des marchandises à des prix minorés aux entreprises du groupe situées dans les paradis fiscaux.

Cette forme d'évasion est généralement pratiquée dans les multinationales en égard à leurs structures juridiques et leur implantation dans plusieurs pays. Ainsi, les sociétés du groupe situées dans les pays à forte pression fiscale transfèrent indirectement une partie de leurs bénéfices dans les pays à fiscalité faible. L'administration fiscale tend à faire obstacle à l'évasion de la matière imposable dans les paradis fiscaux.

#### **b) L'évasion fiscale à l'établissement de l'impôt**

L'évasion fiscale à l'établissement de l'impôt est une autre forme d'évasion par laquelle le redevable émigre du pays où il doit l'impôt. Autrement dit, c'est l'évasion personnelle. Si le contribuable ne laisse aucun bien sur lequel il soit possible de recouvrer l'impôt, c'est l'évasion matérielle. Ainsi, on a vu dans les pays étrangers où elles bénéficient d'un régime fiscal plus favorable.

### **I.2.3) Evasion fiscale et notions voisines**

#### **I.2.3.1) L'optimisation fiscale**

Consiste en l'utilisation des failles du système fiscal ou d'options fiscales afin de réduire le montant de l'imposition tout en respectant les obligations fiscales de son pays

Les tactiques d'optimisation fiscale tournent autour de quatre(04) thèmes :

- l'utilisation de transferts ;
- les charges financières ;
- l'implantation dans un pays offrant un régime avantageux.

#### **I.2.3.2) Paradis fiscal**

C'est une manœuvre de transfert indirect de bénéfices. Selon l'OCDE, un paradis fiscal est un territoire qui répond à quatre(04) critères :

- Des Impôts inexistantes ou insignifiants particulièrement pour les non-résidents ;
- Le secret bancaire, c'est-à-dire l'absence de transparence ;
- Des législations empêchant l'échange d'informations avec les autres administrations;
- Tolérances envers les sociétés-écrans ayant une activité fictive.

Le but du recours aux paradis fiscaux est d'échapper à une taxation lourde du pays d'origine. D'où le paradis fiscal constitue en quelque sorte un abri de l'impôt pour les non-résidents. Il existe deux types d'échappatoire par le biais d'un paradis fiscal :

##### **a) Les trusts (pour les personnes physiques) :**

C'est une entité juridique voir une entreprise qui repose sur un contrat de confiance fait entre une personne qui possède de l'argent et veut rester anonyme et une autre personne payée pour qu'elle lui gère sa fortune dans le paradis fiscal appelé « un prête nom », afin qu'on ne puisse pas retrouver la trace de l'apporteur de l'argent.

##### **b) Les sociétés « offshore » (pour les personnes morales):**

Il s'agit d'une société fictive basée dans des paradis fiscaux, la société dans le pays d'origine déclare qu'elle appartient à la société offshore d'où l'obligation de remonter les bénéfices à cette dernière à l'abri du fisc. La société est détenue par un « prête nom », ce qui rend impossible de retrouver la trace du vrai détenteur des fonds.



### **I.2.3.3) L'exil fiscal**

C'est une domiciliation fictive à l'étranger. C'est un montage beaucoup plus fréquenté par les personnes commues : sportives, artistes, etc. Ces dernières cherchent le domicile fiscal le moins payant pour eux. Ce qui veut dire que pour que cette personne évite la pression fiscale dans son pays (résidence réelle) elle crée une résidence fictive dans un autre pays où il y a moins de pression fiscale.

### **I.2.3.4) Niche fiscale**

Une niche fiscale ou « dépense fiscale » est un système qui, sous certaines conditions, permet à un contribuable de réduire le montant de ses impôts

L'Etat instaure ces avantages pour encourager les personnes (physiques et morales) à orienter leurs investissements ou leurs comportements, et favoriser ainsi certain secteurs économiques. Ils prennent la forme d'abattement d'impôt ou de charges déductibles des revenus.

### **I.2.3.5) L'abus de droit :**

*« C'est une notion juridique notamment associée au droit moral, qui permet de sanctionner tout usage d'un droit (ou de clauses abusives) qui dépasse les bornes de l'usage raisonnable de ce droit »<sup>1</sup>.*

### **I.2.3.6) L'habileté fiscale**

Est une notion qui veut dire que l'usager à utiliser le droit dans une situation non conforme au droit attribué et cela peut conduire forcément à une sanction.

### **I.2.3.7) L'abstention fiscale**

C'est le fait de ne pas participer à des actes frauduleux non conformes à la loi c'est-à-dire que les contribuables sont abstentionnistes.

### **I.2.3.8) Le bouclier fiscal**

C'est une disposition fiscale qui plafonne l'imposition globale du contribuable, pour ses défenseurs, la mesure vise à jouer le rôle de « garde-fou » d'un système fiscal

---

<sup>1</sup> Dictionnaire le parisien sensagent :

<http://dictionnaire.sensagent.leparisien.fr/%C3%A9vasion%20fiscale/fr-fr/>, consulté le 20/05/2018 à 18 :42.

dans lequel la superposition de différents impôts peut, dans certains cas particuliers, entraîner des prélèvements obligatoires absorbant une proportion jugée excessive des revenus. Pour ses détracteurs, le bouclier fiscal est une mesure couteuse pour les finances publiques, qui profite aux plus riches.

#### **1.2.3.9) L'expatriation fiscale**

Est la démarche qui consiste pour une personne ou une entreprise à changer sans violation de loi le lieu de résidence pour trouver un lieu ou une situation fiscale dont laquelle la pression fiscale est moins importante par rapport aux autres lieux.

Donc, cet acte suppose le lieu de résidence fiscale existe dans le régime fiscal considéré et implique généralement le transfert des celles-ci dans un pays où la fiscalité est plus favorable.

#### **I.2.4) Distinction entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale**

Il est difficile d'établir la différence entre ces deux actes frauduleux étroitement liés, car l'évasion fiscale et la fraude fiscale font partie des actes ou des comportements qui ont pour finalité la contestation du pouvoir fiscal, c'est-à-dire le refus de l'impôt et arrivent aux mêmes résultats qui ont des influences négatives sur le plan financier ou sur le plan économique et social. Ce sont des formes de résistance, conscientes ou non, à l'ordre fiscal. Mais malgré cette grande ressemblance entre ces deux actes il existe toujours des nuances entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale.

C'est la notion de d'infraction qui fait la distinction en droit, entre la fraude et l'évasion fiscale, cette dernière ne fait pas l'objet d'une répression. Au plan juridique la légalité de l'acte constitue donc un critère de séparation. La fraude fiscale est illégale ; l'évasion fiscale est légale autant qu'habile. De ce fait, la première peut entraîner des sanctions pénales réprimandant la carence du contribuable en matière fiscale. Comme l'a édicté BARILARI et DRAPE « *action visant à l'impôt tout ou partie de la matière imposable sans contrevenir formellement à la loi. En ce sens, l'évasion fiscale se distingue de la fraude fiscale, qui implique un comportement, actif ou passif, en infraction avec les règles fiscales* »<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> BARILARI, DRAPE, *Lexique Fiscal*, 2<sup>ème</sup> éd., Dalloz, Paris, 1992, P.80.

Le tableau suivant nous récapitule les différences qui peuvent exister entre la fraude et l'évasion fiscale :

**Tableau N°01 : différence entre la fraude et l'évasion fiscale.**

<b>La fraude fiscale</b>	<b>l'évasion fiscale</b>
Illégale et punissable	Utilisation des moyens légaux pour diminuer la charge fiscale
La non- utilisation des failles de la loi pour payer moins de charges fiscales	L'utilisation des failles de la loi pour payer moins de charges fiscales
Elle échappe à l'impôt sans respecter la loi	Elle cherche la solution la moins imposée sans violation de la loi
C'est une violation de droit	C'est un abus de droit

**Source** : réalisé par nos soins

Selon M.COZIAN « *il y a en somme trois familles de contribuables, les blancs comme la neige, foncièrement honnêtes ; les noirs foncièrement malhonnêtes ; et les gris qui s'évadent soit légitimement par habileté, soit illégitimement par acrobatie ou abus de droit* »<sup>1</sup>

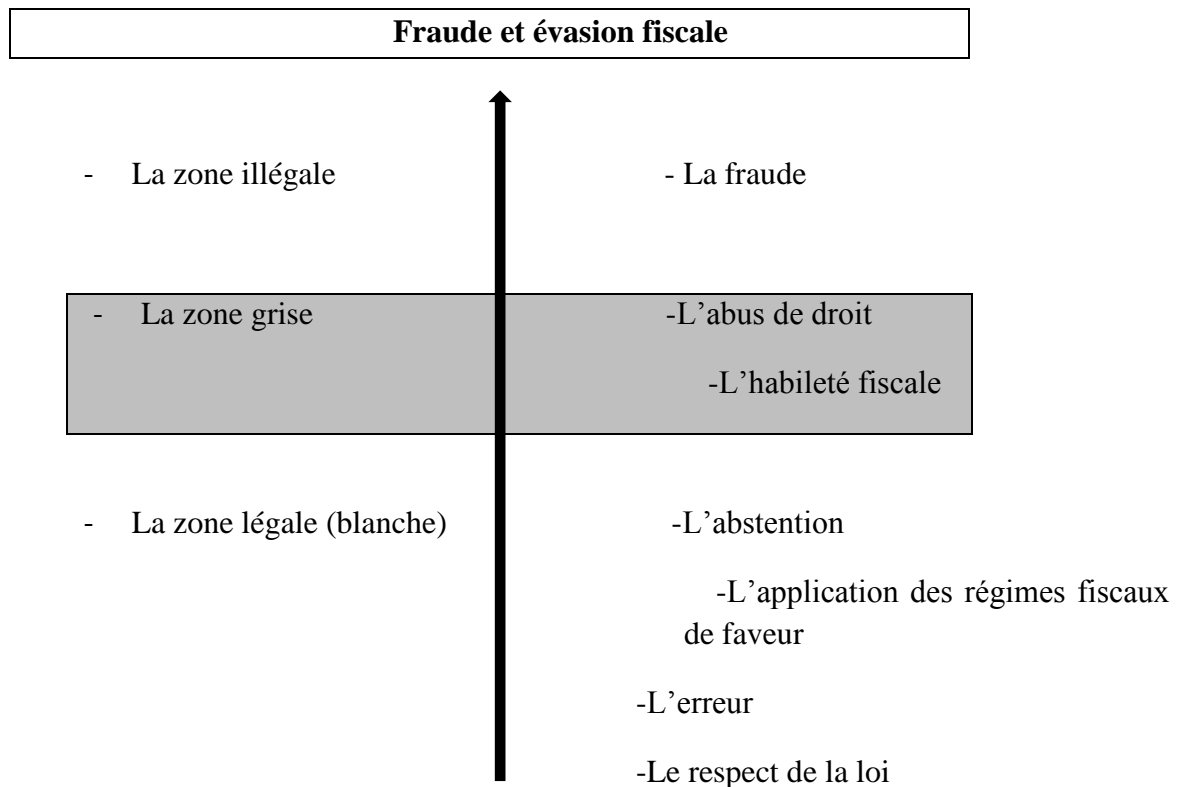
D'après COZIAN, on peut segmenter les contribuables en trois catégories :

- Les blancs : c'est les contribuables qui payent leurs impôts ;
- Les gris : c'est les contribuables qui exploitent les failles ou bien les erreurs du système fiscal pour moins de charge fiscale ;
- Les noirs : c'est les contribuables qui ne payent pas leurs impôts.

---

<sup>1</sup> COZIAN, (M) : L'impôt sur le revenu en question, Lites, 1989.

**Figure N°01 : Les degrés de l'illégalité entre Fraude et évasion fiscale**



**Source :** Jean-Claude MARTINEZ, « La fraude fiscale », collection que sais-je 1990, p12.

Le schéma ci-dessus montre que le contribuable glisse de l'erreur à l'utilisation des options fiscales de la simple abstention (zone légale) à l'habileté fiscale jusqu'à ce qu'il tombe dans le cas de l'abus de droit (zone grise) et pour finir dans le cas de la fraude fiscale (zone illégale).

### **Section 03 : Formes et Ampleur de la fraude fiscale en Algérie.**

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, les techniques qu'utilisent les contribuables pour fuir l'impôt sont multiples et ne peuvent être limités en une seule définition.

Dans la présente section nous essayons de répertorier les différentes formes de fraude fiscale prévues dans la législation algérienne, les sanctions et peines correctionnelles accordées, et enfin, nous allons essayer de donner une vision générale de son ampleur sur le territoire national.

### **I.3.1) Formes de la fraude fiscale**

L'article 193-2 du CIDTA définit les différentes formes de fraude fiscale, ainsi elles se présentent sous les formes suivantes :

#### **I.3.1.1) Dissimulation ou tentative de dissimulation**

La dissimulation se définit comme le fait de soustraire la totalité ou partie du montant de la matière imposable afin de réduire la charge fiscale, elle se manifeste par une dissimulation comptable, matérielle ou juridique.

##### **A) Dissimulation matérielle :**

Une dissimulation est dite matérielle lorsque *« elle porte notamment sur les bénéfiques, elle est obtenue directement par la minoration de recettes ou de stocks et indirectement par la majoration des charges »*<sup>1</sup>, ainsi elle vise beaucoup plus l'assiette de l'impôt en cachant les éléments devant apparaître dans cette dernière. On peut citer à titre d'exemple, la dissimulation des marchandises importées afin d'échapper aux droits de douanes.

Cette dissimulation de la matière imposable peut être partielle comme elle peut être totale :

##### **➤ Dissimulation Partielle :**

Dans ce cas de dissimulation les auteurs de cette infraction sont connus par l'administration fiscale et la base imposable réelle demeure insuffisamment connue ou incertaine. Ainsi le contribuable tente à soustraire une partie de la matière imposable se procurant de différentes techniques, selon la nature de l'activité.

##### **➤ Dissimulation totale**

Pour ce type de dissimulation difficilement décelable, et contrairement à la dissimulation partielle, les fraudeurs ne sont pas connus par l'administration fiscale, et par conséquent l'administration fiscale trouve face à elle des empêchements au moment de la collecte des informations concernant les fraudeurs, autrement dit, c'est l'exercice d'activités clandestines relevant du marché informel ou appelé aussi « le travail noir ». Ces activités sont exercées en dépassant les bornes de la réglementation. Le but de toute

---

<sup>1</sup> J-C. Martinez, Op. Cit, 1990, P85.

contrainte d'ordre légale ou administratif est d'obtenir un bénéfice net en échappant à l'impôt.

**B) Dissimulation comptable :**

La dissimulation comptable consiste à jouer sur le résultat imposable pour retirer un avantage fiscal, soit par la majoration des charges déductibles ou par la diminution des produits, et contrairement à la dissimulation matérielle, la dissimulation comptable « *est d'une forme beaucoup plus élaborée, pour les impôts établis sur déclaration et servant de base à la vérifications du fisc* »<sup>1</sup>

Les techniques utilisées pour cette dissimulation sont :

➤ ***Dissimulation par la majoration des charges déductibles***

Dans ce type de dissimulation les contribuables cherchent à diminuer la base imposable et à gonfler les charges en faisant recours à des méthodes qui sont énumérées comme suit :

- **Les frais généraux**

L'administration fiscale fait ressortir des surestimations dans les frais, soit dans les montants, soit par l'imputation des frais et charges qui n'ont aucune relation avec l'activité de l'entreprise, parmi ces charges on peut citer : frais d'entretien de la maison du contribuable, facture de téléphone... etc.,

- **La pratique d'amortissement ;**

Parce que les amortissements sont des charges d'exploitation déductibles, les contribuables peuvent exploiter l'occasion pour réduire la base imposable, en procédant notamment à :

- ✓ L'application des taux excessif non autorisé ;
- ✓ Utilisation des montants en toute taxe comprise (TTC) alors que normalement ils doivent être en hors taxes (HT) ;
- ✓ Déduction des amortissements de biens fictifs, ou l'amortissement de biens totalement amortis.

---

<sup>1</sup> Paul Marie Gaudemet et Joel Molinier, Finances Publiques, Tome 2, Paris, Montchrestien, 1992. P.82.

➤ **Dissimulation par la diminution des produits dans le résultat**

Il s'agit d'une erreur dans la comptabilité d'une partie des produits de ventes ou des bonifications sur le chiffre d'affaires (remises, ristourne, prime, etc.). Cette forme de fraude conduit à une double perte pour la finance publique puisqu'elles sont aussi comptabilisées au niveau du fournisseur comme charge ayant une directe relation avec les opérations commerciales. Il existe plusieurs méthodes dans ce type de dissimulation qui sont :

- Omission de ventes ;
- Passation en comptabilité de retours de marchandises fictives, et de ristournes sur les ventes exagérées ;
- La diminution des montants des factures par rapport aux prix appliqué dans le marché ;
- Enregistrement dans le compte consignations versées, des opérations dues par les emballages consignés non restituées, alors que en réalité cet acte est considéré comme vente et elle doit être rajoutée aux comptes de résultat.

**C) Dissimulation juridique :**

Cette troisième forme de dissimulation consiste à « *maquiller une situation de fait derrière une situation juridique apparente moins exposée* »<sup>1</sup>, donc elle consiste à apparaître une situation outre la situation juridique réelle afin d'échapper à une obligation fiscale ou bénéficier d'une situation juridique plus avantageuse.

La dissimulation juridique se manifeste par deux formes, les opérations fictives et les fausses qualifications.

➤ **Opérations fictives**

Ce type de fraude consiste à jouer sur le chiffre d'affaire en se procurant des factures d'achat fictives afin de rehausser le montant de la taxe déductible sur les achats.

➤ **Fausses qualifications**

Consiste à maquiller la situation réelle de l'entreprise afin de bénéficier d'un ou des avantages fiscaux alors que cette situation ne le permet pas.

---

<sup>1</sup> Paul Marie Gaudemet et Joel Molinier, Op. Cit, p.234

### **I.3.1.2) Production de pièces fausses ou inexactes**

Ici le contribuable a pour but d'avoir un dégrèvement, une remise, ou une restitution du montant de la TVA, ou pour bénéficier des avantages fiscaux en faveur de certaines catégories favorables

### **I.3.1.3) Passation des écritures inexactes ou fictives**

C'est le fait de tenter de passer des écritures inexactes dans les documents comptables présentés au fisc qui justifient les transactions faite par le contribuable.

### **I.3.1.4) Organisation des insolvabilités**

Cette infraction consiste à échapper au remboursement des dettes en se rendant insolvable d'une manière frauduleuse,

- Soit en augment le passif (souscriptions d'emprunts, de prêts ou de crédits, fausses déclarations de dettes...);
- Soit en diminuant l'actif de son patrimoine (donation, destructions de bien, vente de bien à un prix dérisoire);
- soit en diminuant ou en dissimulant tout ou partie de ses revenus (non perception volontaire de revenus, renoncement volontaire à un emploi rémunéré, dissimulation de salaires, de dividendes, d'indemnités chômage...);
- Soit en dissimulant certain de ses biens (virement de fonds sur des comptes à l'étrangers, déménagement sans communication de la nouvelle adresse, cession fictive de biens...).

Ainsi, il est nécessaire de prouver que les actes d'appauvrissement sont motivés par la volonté ou l'intention d'échapper aux condamnations concernées

### **I.3.1.5) Eluder ou retarder le paiement de l'impôt**

Chaque année l'administration fiscale fixe les date auxquelles les contribuables doivent régler le montant de l'impôt dû, cette infraction consiste soit à soustraire le montant de l'impôt de l'impôt dû, ou le non-respect du délai de règlement de ces droits dus.



**I.3.1.6) Le fait de se livrer à une activité informelle**

Une activité est dite informelle lorsqu'elle se réalise en marge de la législation pénale, sociale et fiscale, ou qui échappe à la comptabilité nationale, elle se caractérise par l'inobéissance au cadre juridique et fiscal et l'absence de la comptabilité.

**I.3.2) Sanctions et peines correctionnelles de la fraude fiscale :**

**I.3.2.1) Sanctions de la fraude fiscale :**

*« Toutes infractions aux dispositions légales ou aux textes réglementaires d'application relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée sont punies d'une amende fiscale de 500 à 2500 DA*

*En cas de manœuvres frauduleuses, cette amende est de 1000 à 5000 DA »<sup>1</sup>*

*« Le dépôt tardif du relevé du chiffre d'affaires donne lieu à l'application d'une pénalité de 10%.*

*Cette pénalité est portée à 25% après que l'administration ait mis en demeure le redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, de régulariser sa situation dans un délai d'un (01) mois »<sup>2</sup>.*

En matière du chiffre d'affaires déclaré, lorsque le vérificateur découvre une insuffisance ou une déduction à tort, la législation fiscale algérienne prévoit dans le Code de la Taxe sur le Chiffre d'Affaires(CTCA) les sanctions suivantes :

**Tableau N°02 : Pénalités liées aux différentes dissimulations du chiffre d'affaires.**

Unité : DA

<i>Montant des droits éludés par exercice</i>	<i>Pénalité</i>
<i>&gt;= 50 000</i>	<i>10%</i>
<i>50 000 &lt; X &lt;= 200 000</i>	<i>15%</i>
<i>&gt;200 000</i>	<i>25%</i>

*X : Montant des droits éludé par exercice.*

**Source :** Article 116 du CTCA, DGI, Algérie, 2018

---

<sup>1</sup> Art 114, CTCA, DGI, Algérie, 2018

<sup>2</sup> Ibid. Art 115.

**I.3.2.2) Peines correctionnelles :**

Les peines correctionnelles de la fraude fiscale sont mentionnées dans les dispositions de l'article 303-1 du CIDTA et sont comme suit :

**Tableau N°03 : Peines correctionnelles liées à la fraude fiscale.**

Unité : DA

Droits éludés	Peines correctionnelles
$\leq 100\ 000$	- Amende De 50.000 à 100.000 DA
$100\ 000 < X \leq 1\ 000\ 000$	- Emprisonnement de deux(02) à six (06) mois - Amende de 100.000 à 500 000 DA
$1\ 000\ 000 < X \leq 5\ 000\ 000$	- Emprisonnement de six (06) mois à deux (02) ans - Amende de 500.000 à 2.000.000 DA
$5\ 000\ 000 < X \leq 10\ 000\ 000$	- Emprisonnement de deux (02) à cinq (05) ans - Amende de 2.000.000 à 5.000.000 DA
$> 10\ 000\ 000$	- Emprisonnement de cinq (05) à dix (10) ans - Amende de 5.000.000 à 10.000.000 DA

*X : Montant des droits éludés par exercice.*

**Source** : article 303-1, CIDTA, DGI, Algérie, 2018

**I.3.3) Ampleur de la fraude fiscale en Algérie :**

L'effondrement du prix du pétrole sur les marchés mondiaux en 1986 a mis le pays dans une situation délicate et l'a même conduit à une crise financière en 1989, et afin de rééquilibrer l'économie nationale, l'Algérie a pensé à une nouvelle réforme fiscale, sous la supervision du FMI, et en s'inspirant des systèmes budgétaires des pays développés, en introduisant de nouveaux types d'impôts dont la Taxe sur la Valeur Ajoutée(TVA), l'Impôt sur le Revenu Global(IRG), et l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés(IRS).

D'après une source officielle de la Direction Générale des Impôts(DGI), le ministre des finances, Abderrahmane Raouia, indique que le nombre des contrevenants à la

législation fiscale, douanière, commerciale et bancaire dépasse les 100.000 contrevenants<sup>1</sup>.

Le tableau suivant nous informe sur le bilan de l'activité de contrôle économique et de répression des différents types de fraudes enregistrées durant les trois dernières années, et selon les paramètres suivants : nombre d'interventions effectuées, nombre d'infractions enregistrées et le montant du chiffre d'affaires dissimulé :

**Tableau N°04 : Bilan de l'activité de contrôle économique et de répression des fraudes**

<i>Paramètres</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>Evolution 2015/2016</i>	<i>2017</i>	<i>Evolution 2016/2017</i>	<i>Evolution 2015/2017</i>
<i>Nombre d'interventions</i>	<i>1.539.374</i>	<i>1.692.971</i>	<i>9,98%</i>	<i>1.669.314</i>	<i>-1,4%</i>	<i>8,44%</i>
<i>Nombre d'infractions</i>	<i>223.402</i>	<i>220.878</i>	<i>-1,13%</i>	<i>216.454</i>	<i>-2,0%</i>	<i>-3,11%</i>
<i>% des infractions</i>	<i>14,51%</i>	<i>13,05%</i>		<i>12,97%</i>		
<i>Montant du chiffre d'affaires dissimulé (10<sup>9</sup> DA)</i>	<i>64,48</i>	<i>59,29</i>	<i>-8,05%</i>	<i>116,45</i>	<i>+96,4%</i>	<i>80,6%</i>

**Source :** données de la direction générale du contrôle économique et de la répression des fraudes, Ministère du commerce, Algérie.

Du tableau précédent nous constatons ce qui suit :

- Une stabilité de l'action de contrôle (nombre d'interventions) effectuée par les services de contrôle ;
- En effet, la diminution du nombre d'infractions enregistrées est due aux efforts déployés par les agents de contrôle en matière de lutte contre la fraude ;
- Et enfin, concernant le chiffre d'affaires dissimulé, la forte augmentation du montant de ce dernier durant l'année 2017 se justifie par la mise à jour de cet indicateur.

---

<sup>1</sup> <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/medias-et-presse/articles-de-presse/1449-avril-2018>, consulter le 17/05/2018, 18h23.

Les manifestations de la fraude fiscale sont multiples, elle prend plusieurs formes, elle peut être commerciale, économique, sociale, administrative ou bancaire. Pour le cas de notre pays, les pratiques de la fraude fiscale les plus apparentes sont :

- L'achat et la vente sans facture ;
- La fausse domiciliation ;
- La fausse (ou la non) déclaration de l'activité commerciale et économique ;
- La fausse (ou la non) déclaration des salaires ;
- La livraison au secteur informel, pour ce cas de fraude, le montant de l'argent qui circule dans le secteur informel est estimé à 3700 Milliards de dinars<sup>1</sup>.

En matière de lutte contre les pratique frauduleuses, le ministre des finance indique que *« la priorité demeure actuellement la lutte contre l'évasion fiscale et l'augmentation des recettes fiscales, à travers l'exploitation de tous les moyen offerts au niveau de l'administration fiscale en vue de lutter contre ces pratique nuisibles à l'économie nationale »*<sup>2</sup>, par ailleurs, les différents mécanismes du contrôle fiscal ont enregistré un total de 73.505.872.569 DA<sup>3</sup> l'an 2016, ainsi, l'Etat estime le recouvrement du budget de fonctionnement d'ici 2020 comme l'indique le ministre des finances actuel en disant *« d'ici 2020, le gouvernement table sur une couverture totale du budget de fonctionnement de l'Etat par la fiscalité ordinaire »*<sup>4</sup>. Et dans le même contexte, la législation fiscale algérienne prévoit dans l'article 29 de la loi de finances complémentaire pour 2009 les sanctions suivantes à l'encontre des contrevenants :

- *« Exclusion du bénéfice d'avantages fiscaux et douaniers liés à la promotion de l'investissement ;*
- *Exclusion du bénéfice des facilitations accordées par les administrations fiscales, douanières et de commerce ;*
- *Exclusion de soumission aux marchés publics ;*
- *Exclusion des opérations de commerce extérieur».*

---

<sup>1</sup> [https://www.huffpostmaghreb.com/2015/07/14/fuite-des-capitaux-et-evasion-fiscale--les-chiffres-choc-de-la-commission-ksentini- n\\_7793024.html](https://www.huffpostmaghreb.com/2015/07/14/fuite-des-capitaux-et-evasion-fiscale--les-chiffres-choc-de-la-commission-ksentini- n_7793024.html), consulté le 19/05/2018 à 11h42.

<sup>2</sup> <https://capalgerie.dz/finances-priorite-a-la-lutte-contre-levasion-fiscale/>, consulté le 18/05/2018 à 15h36.

<sup>3</sup> Documents internes de la DGI.

<sup>4</sup> <http://www.elmoudjahid.com/fr/actualites/121467>, consulté le 22/05/2018 à 23h42.

**Conclusion :**

Les phénomènes de la fraude fiscale et l'évasion fiscale restent toujours répandues dans le monde et varient en fonction de l'environnement économique, de la nature et le volume des prélèvements fiscaux et les taux utilisés, autrement dit, la fraude et l'évasion fiscale sont des phénomènes sociaux universels.

Par ailleurs, ces derniers sont des phénomènes complexes, multiformes et ambiguës qui restent par conséquent difficile à éliminer ou à mesurer, il paraît que ces fléaux ont des incidences destructives sur l'Etat, que ce soit sur le plan économique, social ou juridique. Quoique certains croient que ces actes frauduleux comportent des aspects positifs. Mais malgré tout, la fraude et l'évasion fiscale restent toujours nuisibles sur tous les niveaux et sur toutes les sociétés.

D'où une lutte urgente contre ces phénomènes est nécessaire.

**Chapitre 02 :**  
*Cadre Théorique,*  
*Juridique et*  
*Organisationnel du contrôle*  
*fiscal*

### **Introduction du chapitre :**

Comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, les techniques et moyens de fraude et de l'évasion fiscale sont nombreux, ainsi les effets qui en résultent sont colossales sur les économies des pays, et la manière dont elles se développent est massive.

Afin de freiner ces phénomènes, ou au moins diminuer leurs effets, l'administration fiscale dispose d'un certain pouvoir lui permettant d'effectuer un contrôle systématique des activités des contribuables, tout en mettant en place un dispositif réglementaire et législatif mieux adapter.

C'est dans ce contexte que va être développer ce deuxième chapitre de notre recherche, ceci est subdivisé en trois sections, dans la première, nous essayerons de définir le contrôle fiscal, lui présenter ses rôles, finalités, et ses différents types, et dans la deuxième section nous tentons de montrer les droits et obligations du contribuable faisant l'objet de vérification, et enfin, la troisième section sera consacrée à exposer le processus de vérification dont les travaux consistent à l'examen des documents comptables, rectification et notification des résultats ainsi que les opération d'investigations et de contrôle de la régularité, l'exhaustivité et de la fiabilité de la comptabilité.

## Section 01 : Aspect théorique du contrôle fiscal

Cette section est réservée à l'étude du contrôle fiscal, ainsi nous commençons par le définir, puis nous étudions son rôle, ensuite ses finalités et enfin nous exposons les différentes formes dont dispose ce dernier.

### II.1.1) Définitions, rôles, finalités et différents types de contrôle fiscal :

#### II.1.1.1) Définitions :

Le contrôle fiscal se définit comme « *l'activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude. Il regroupe les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d'impositions. Il peut prendre plusieurs formes suivant le degré d'approfondissement souhaité par l'administration et les modalités d'exercice de l'activité du contribuable, particulier ou entreprise* »<sup>1</sup>.

Ainsi le contrôle fiscal est défini comme « *le pouvoir de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude* »<sup>2</sup>

Aussi « *Le contrôle fiscal peut être défini comme le pouvoir dévolu, à l'administration fiscale pour procéder au contrôle des déclarations aux quelles la loi soumet les contribuables* »<sup>3</sup>

Selon les dispositions de l'article 18-1 du Code des Procédures Fiscales (CPF) algérien :

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

*Elle peut également exercer le droit de contrôle à l'égard des institutions et organismes n'ayant pas la qualité de commerçant et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature.*

*Les institutions et organismes concernés doivent présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent »*

De ce qui précède on constate que le contrôle fiscal est un mécanisme mis en œuvre par l'administration fiscale afin de vérifier et s'assurer que les déclarations faites par le

---

<sup>1</sup> Francis LEFEBVRE, La pratique de la vérification de comptabilité, France, 1997, p.11.

<sup>2</sup> J.J.BIENVENU, T.LAMBERT, Droit fiscal, 3<sup>ème</sup> édition, PUF, PARIS, 2003, P.111.

<sup>3</sup> Ibid



contribuable (personne morale et/ou physique) sont en concordances avec les éléments dont dispose cette dernière .

Aussi nous pouvons dire que le contrôle fiscal est un ensemble des opérations que l'administration est en droit de pratiquer pour rétablir la déclaration telle qu'elle aurait dû être pour permettre à l'administration fiscale de s'assurer de la fiabilité et la sincérité des déclarations d'une part, et d'autre part de corriger les erreurs ou tout acte qui n'est pas conformes à la réglementation fiscale.

#### **II.1.1.2) Rôles du contrôle fiscal :**

-Le contrôle fiscal est l'une des missions les plus importantes de l'administration fiscale, ainsi il a pour rôle :

- D'assurer la cohérence et la pérennité du système déclaratif.
- De garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt.
- D'alimenter les caisses du trésor public.
- De lutter contre le phénomène de la fraude fiscale.

##### **II.1.1.2.1) Le contrôle fiscal assure la cohérence et la pérennité du système déclaratif.**

Le système fiscal algérien est un système déclaratif, d'où il est demandé au contribuable de déterminer et de verser lui-même à l'administration fiscale les différents types d'impôts dont il est redevable suivant les prescriptions des dispositions légales.

Il y a contrôle, parce qu'il y a confiance à priori de la part de l'administration fiscale de ce qui est déclaré, donc une vérification à postériori est si nécessaire afin de s'assurer de la sincérité des déclarations faites et de la bonne foi des contribuables.

##### **II.1.1.2.2) Garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt**

Le contrôle fiscal a, en effet pour vocation de faire en sorte que tous les contribuables qui se trouvent dans une situation identique se traitent d'une manière identique, il répartit les contribuables selon leur faculté.

##### **II.1.1.2.3) Alimenter les caisses de trésor public**

Le contrôle fiscal a pour mission de collecter au profit du budget de l'Etat et des collectivités locales (communes et wilayas) les impôts et taxes éludés, il se caractérise par la capacité de déceler les différents actes frauduleux grâce aux moyens dont il

dispose. Ainsi en 2016, les différentes formes de contrôle fiscal ont permis de collecter près de 73 505 872 569 DA de recettes (pour plus de détail voir annexe 12).

#### **II.1.1.2.4) Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre fraude fiscale**

Pour de multiples raisons (sociales, économique, psychologique, financière...) les contribuables cherchent toujours à optimiser leur propres intérêts (maximiser les profits) et ce en réduisant la charge fiscale. D'où le contrôle fiscal reste l'un des meilleurs moyens pour lutter contre ces pratiques frauduleuses.

#### **II.1.1.3) Finalités du contrôle fiscal**

S'il n'a pas pour unique objectif de déceler une fraude, le contrôle fiscal y contribue puissamment et les moyens dont dispose l'administration peuvent à certains égards, dissuader d'éventuels fraudeurs.

En effet, les contribuables sont tenus de se soumettre au pouvoir général de contrôle de l'administration fiscale sous peine de sanction. Plus précisément, le contrôle fiscal poursuit trois finalités :

- *Une finalité dissuasive*, qui consolide le civisme fiscal de tous les contribuables ;
- *Une finalité budgétaire*, qui vise à recouvrer avec la rapidité et efficacité de l'impôt éludé ;
- *Une finalité répressive*, qui sanctionne les comportements les plus frauduleux, sur le plan financier voire sur le plan pénal.

##### **II.1.1.3.1) Finalité dissuasive**

Le recours à l'action réglementation et répressive est l'outil principal, parfois exclusif, et ses réduction du risque de manœuvre frauduleuse des contribuables. La stratégie de dissuasion et ses critères d'efficacité ont provoqué une forte activité de réforme dans les procédures du contrôle fiscal. Ultime garant du civisme fiscal, le contrôle fiscal se fixe des standards de qualité pour contribuer pleinement à la réalisation de l'objectif stratégique de la DGI d'une part en facilitant la déclaration et le paiement de l'impôt et d'autres part en luttant contre la fraude fiscale.

Cette finalité de dissuasion nécessite de couvrir de manière proportionnée aux enjeux les différentes catégories de contribuables, tout en adaptant l'ampleur des investigations à chaque cas : contrôle sur pièces ou sur place, vérification générale ou contrôle plus ciblé (contrôle ponctuel).

#### **II.1.1.3.2) Finalité budgétaire :**

Cette finalité revêt un aspect primordial en Algérie et répond au souci de collecter au profit du budget de l'Etat et des collectivités locales les impôts et taxes éludés. Elle implique une capacité à déceler la fraude, à réaliser des redressements parfaitement fondés au fond et en la forme et à obtenir le recouvrement le plus rapide possible des droits. Les résultats financiers du contribuable, qui englobent l'ensemble des manquements relevés, qu'ils soient ou non frauduleux, traduisent une croissance régulière des rappels de droits.

#### **II.1.1.3.3) Finalité répressive**

Le contrôle a pour but principal de sanctionner sévèrement les comportements frauduleux des contribuables et permet de déceler les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts. Cette infraction donne, en outre, à l'application des sanctions répressives tant sur le plan financier que sur le plan pénal.

Le contrôle fiscal a pour objet de s'assurer que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations fiscales, et de réparer le préjudice causé au trésor public par le pouvoir de vérification dont l'administration fiscale dispose.

#### **II.1.1.4) Différentes formes de contrôle fiscal :**

La croissance des déclarations fiscales à contrôler a conduit l'administration de diversifier ses actions, de ce fait il dépend principalement de deux paramètres, dont le premier est en relation avec l'étendue des déclarations en matière d'impôts et taxes à vérifier, et le deuxième est en relation avec le lieu de son déroulement, il s'agit ainsi d'un contrôle sommaire ou d'un contrôle approfondi.

##### **II.1.1.4.1) le contrôle sommaire :**

Ce type de contrôle consiste à examiner les documents en possession de l'administration fiscale, il recouvre l'ensemble des interventions ayant pour but la rectification des erreurs constatées dans les déclarations déposées. Il s'agit donc d'un contrôle sur pièces qui s'effectue au bureau du fonctionnaire.

Ce type de contrôle est à son tour subdivisé en deux catégories :

➤ **Le contrôle formel**

Ce type de contrôle vise à déceler les différentes erreurs et inexactitudes matérielles des déclarations faites par les contribuables au moment de leur déclaration en prenant compte toutes les catégories d'impôts et taxes visées. Ce contrôle s'exerce aussi sur les calculs opérés sur la déclaration et l'exactitude des sommes qui y sont portées.

➤ **Le contrôle sur pièce**

Il s'agit d'un examen critique des déclarations souscrites par le contribuable figurantes dans le dossier fiscal ou à l'aide de d'autre source : les recoupements divers, le bulletin de renseignements ou toute autres informations qui lui parviennent de diverses origines, et par les informations et les justifications exigées par le contribuable

**II.1.1.4.2) Le contrôle sur place (ou contrôle approfondi) :**

Ce type de contrôle résulte des dispositions des articles 20, 20 bis, et 20 quater 1 du CPF qui fixent les principes et les modalités de ce mode de contrôle, et comme son nom l'indique il s'exerce au domicile déclaré par le contribuable, soit sous la forme d'une vérification de comptabilité (ponctuelle et générale), soit sous la forme d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE).

➤ **Vérification Générale de la Comptabilité (VGC)**

Ce type de vérification est l'une des techniques que l'administration fiscale utilise lors de ses contrôles en examinant des documents comptables du contribuable sur place.

La vérification de comptabilité comme étant « *un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables* »<sup>1</sup>.

« *La vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf demande contraire du contribuable formulée par écrit et acceptée par le service en cas de force majeure dûment constaté par le service* »<sup>2</sup>.

Elle permet à l'administration fiscale de :

- S'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables ;
- De confronter les déclarations fiscales avec les écritures comptables en vue de contrôler la sincérité de ces déclarations ;

---

<sup>1</sup> Art.20-1, CPF, DGI, Algérie, 2018.

<sup>2</sup> Ibid.

- La cohérence des informations comptables fournies et les données extra comptables ;
- La conformité avec les normes et principes comptables mises par le Plan Comptable National (PCN) modifié à la faveur du système comptable financier (SCF) mise en œuvre à partir de janvier 2010 d'une part, et la législation commerciale d'autre part.

➤ **Vérification ponctuelle de comptabilité (VP)**

La vérification ponctuelle, introduite à la faveur des réglementations de l'article 22 de la loi de finances complémentaire pour 2008 qui sera lancée courant 2010.

*« Cette vérification est une sorte de contrôle plus ou moins détaillé, plus rapide et de moindre amplitude que la vérification de comptabilité. Elle porte sur l'examen des pièces justificatives et comptables de quelques rubriques d'impôts et taxes et aussi les factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison et toutes redevances concernées par la vérification. Cette dernière s'effectue dans une période limitée qui peut même être un exercice comptable »<sup>1</sup>*

Cependant il y a lieu de noter que l'administration fiscale dispose du droit de procéder, s'il est jugé nécessaire, à une vérification approfondie de toute la comptabilité après clôture d'une vérification ponctuelle. En effet, l'exécution d'un contrôle ponctuel ne prive pas l'administration fiscale de la possibilité de procéder ultérieurement à une vérification générale de comptabilité.

➤ **Vérification de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)**

La VASFE, introduite sous la réglementation de la loi de finance pour 1992 instituant l'article 131 bis du Code d'Impôt Directs et Taxes Assimilées(CIDTA) transféré au Code des Procédure Fiscale (CPF) au niveau de l'article 21, est pour la vérification de l'exactitude des déclarations en matière d'IRG des contribuables (personne physique).

Autrement dit, c'est une mission de contrôle qui vise à déceler d'éventuelle fraude fiscale, à travers la confrontation des revenus déclarés par les personnes physiques avec leur situation patrimoniale et les éléments de leur train de vie.

La VASFE est définie comme un ensemble des opérations notamment de recherches et d'investigations à l'effet de déceler d'éventuels écarts entre les revenus

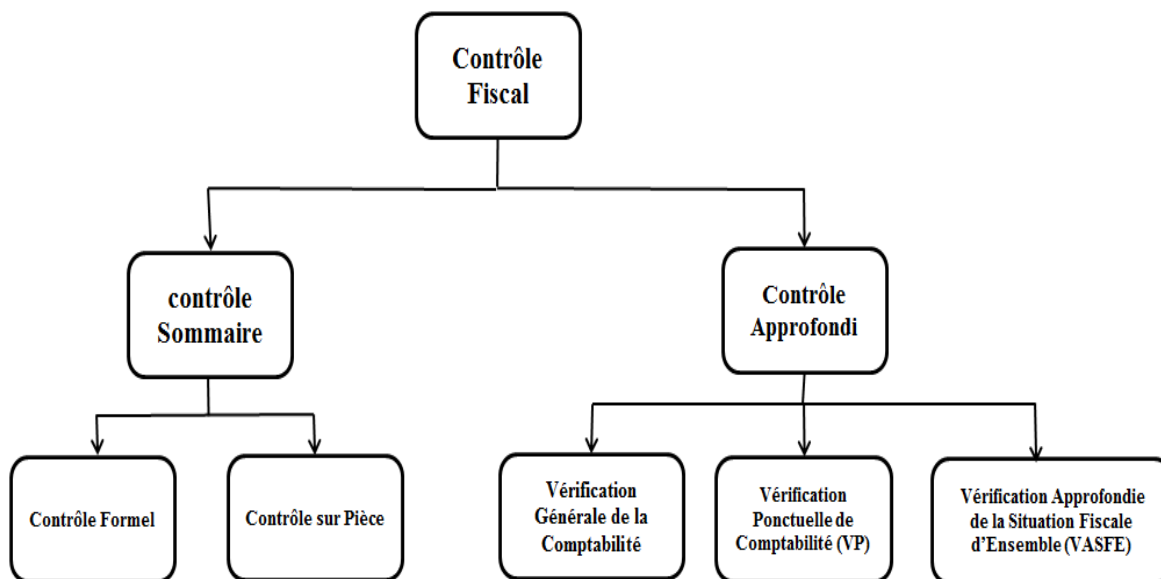
---

<sup>1</sup> Circulaire n°122 /DGI/DRV/2009 du 15/06/2009.

déclarés par le contribuable (personne physique) par rapport à ceux dont il en a réellement disposé.

A titre d'illustration, les différentes formes du contrôle fiscal sont résumées dans la figure ci-dessous :

**Figure N°02 : les différentes formes du contrôle fiscal**



*Source : Réalisée par nos soins*

## Section 02 : Aspect juridique du contrôle fiscal.

L'administration fiscale a le droit de contrôler les déclarations et les actes utilisés par les contribuables pour établir le montant de l'impôt dû, que ce soit au niveau de ses différents services ou au local de ces derniers, pour cela, les agents de cette dernière disposent d'un large pouvoir, à posteriori, des éléments ainsi déclarés, leurs permettant d'exercer le droit de contrôle dans les meilleures conditions.

Bien que l'administration fiscale dispose des prérogatives de contrôle, le législateur a aussi prévu certaines dispositions fiscales qui assurent la protection du contribuable vérifié contre tout abus de droit de l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal.

Dans cette section, nous tentons de définir, dans une première approche, les différents droits dont dispose l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal, avant de présenter dans une deuxième approche, les droits et obligations du contribuable faisant l'objet de vérification.

## **II.2.1) Cadre légal du contrôle fiscal :**

Afin d'assurer le bon déroulement du processus du contrôle fiscal, les agents de l'administration fiscale dispose d'un certain pouvoir lui facilitant le dialogue avec le contribuable faisant l'objet d'une vérification, ce pouvoir se présente comme suit :

### **II.2.1.1) Droit de contrôle :**

Ce droit résulte des dispositions de l'article 18-1 du CPF qui stipule ce qui suit :  
« L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance ».

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

### **II.2.1.2) Droit d'enquête :**

*« Toute personne effectuant des opérations passibles de la TVA est tenue de fournir aux agents des impôts concernés ainsi qu'à ceux des autres services financiers désignés par arrêté du ministre chargé des finances pour chaque catégorie d'assujettis, tant au principal établissement que dans les succursales ou agences, toutes justifications nécessaires à la fixation de son chiffre d'affaires »<sup>1</sup>*

Le droit d'enquête est une procédure inopiné ou sur convocation dans les locaux des contribuables destinée à rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA (absences de facturations, des facturations omettant certaines mentions obligatoires, erronées, fausses...)

L'enquête s'étale sur une durée de douze (12) heures de huit (08) heures jusqu'à vingt (20) heures, elle se débute par la remise d'un avis d'enquête à l'assujetti ou à son représentant lorsqu'il s'agit d'une personne morale et se conclue par la rédaction d'un procès-verbal qui consigne les manquements constatés aux règles de la facturation ou l'absence de tels manquements.

---

<sup>1</sup> Article 33, CPF, DGI, Algérie, 2018

### **II.2.1.3) Droit de communication :**

Comme nous le savons, le système fiscal algérien est un système déclaratif, de sorte que l'impôt est établi et calculé sur la foi des déclarations souscrites par les contribuables, lors du contrôle de la situation fiscale d'une entreprise, le fisc dispose du droit de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents comptables détenus par un contribuable, mais, également, de recueillir auprès de tiers tous renseignements permettant de vérifier la véracité des déclarations déposées par ce contribuable. Ce droit reconnu, s'appelle le droit de communication.

Le droit de communication se définit comme « *le droit de communication permet aux agents de l'administration fiscale, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements* »<sup>1</sup>.

Selon les articles 62 et 63 du CPF, Le refus de communiquer les livres, pièces et documents visés aux articles 45 et 61 ou leur destruction avant expiration d'un délai de dix (10) ans sont punis d'une amende de 5000DA à 50000 DA, ces infractions donnent lieu en outre à l'application d'une astreinte de 100 DA au minimum par jour de retard.

### **II.2.1.4) Droit de visite :**

Le droit de visite permet à l'administration fiscale de procéder à des perquisitions au niveau des locaux de contribuable lorsqu'elle estime que ce dernier se livre à des agissements frauduleux pour dissimuler une activité occulte ou pour diminuer le montant de l'impôt dû tels que :

- s'il se livre à des achats ou à des ventes sans facture.
- s'il utilise ou délivre des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles.
- s'il omet sciemment de passer ou de faire passer des écritures inexactes ou fictives, en particulier dans des documents comptables dont la tenue est prescrite par le Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.

De ce fait, l'administration fiscale s'adresse aux services tribunaux pour une ordonnance d'autorisation d'exercer ce droit de visite qui doit contenir les motifs justifiant la visite.

---

<sup>1</sup> Art.45, CPF, DGI Impôts, Algérie, 2018



### II.2.1.5) Droit de reprise :

Le droit de reprise est défini comme la faculté donnée à l'administration fiscale dans le cadre du contrôle fiscal de revenir sur une imposition déjà établie, de réparer les omissions, insuffisances et erreurs commises dans l'établissement de l'impôt.

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

*« Le délai par lequel se prescrit l'action de l'administration sauf cas de manœuvres frauduleuses, est fixé à quatre (04) ans, pour :*

- *Asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;*
- *Pour procéder aux contrôles ;*
- *Pour réprimer les infractions aux lois et règlements à caractère fiscal. »<sup>1</sup>*

### II.2.2) Obligations des contribuables

Les contribuables sont soumis à un certain nombre d'obligations tant d'ordre comptable que fiscal, variant en fonction notamment de la nature de l'activité exercée du régime d'imposition applicable, de l'existence ou non d'installation professionnelle permanente en Algérie, ainsi que la qualité du contribuable : personne physique ou morale (entreprise).

#### II.2.2.1) Obligations comptables

Les contribuables relevant du régime du réel sont dans l'obligation de respecter les principes généraux régissant la tenue de comptabilité, tant sur le plan formel que sur le plan fond. Ainsi, les contribuables doivent tenir une comptabilité probante, sincère et régulière, en conformité avec les réglementations commerciales et les règles du Système Comptable Financier (SCF).

A ce titre, il y a lieu de préciser que *« toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal enregistrant jour par jour, les opérations d'entreprises ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ces opérations à la condition de conserver dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour après jour »<sup>2</sup>, « elle doit également faire tous les ans un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en*

---

<sup>1</sup> Art.39, CPF,DGI, Algérie, 2018.

<sup>2</sup> Art 9, code de commerce, Algérie, 2007

*vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats qui doivent être copiés sur le livre d'inventaire »<sup>1</sup>*

*En plus de ça « le contribuable doit tenir chronologiquement sans blanc, ni ratures, ni surcharge, ni encore de transport en marge les deux livres (journal et inventaire). Aussi ces derniers ils doivent être côtés et paraphés par le juge du tribunal territorialement compétant »<sup>2</sup>, « et doivent être conservés pendant dix(10) ans »<sup>3</sup>*

### **II.2.2.2) Obligations fiscales**

Les obligations des contribuables ne s'arrêtent pas dans le cadre de comptabilité mais aussi dans le cadre de fiscalité ce qui veut dire que les contribuables doivent aussi respecter quelque obligation fiscale qui sont détaillées comme suit :

#### **➤ Déclaration d'existence**

Après avoir obtenu le registre de commerce délivré par la chambre du commerce compétente auquel les nouveaux contribuables dépendent, ces derniers doivent faire une déclaration d'existence dont l'imprime est fourni par l'inspection dont il relève.

Le contribuable doit ramener une copie de son registre de commerce, en vue de remplir une fiche spéciale pour délivrance de son numéro d'identification fiscale (NIF), et doit souscrire dans un délai qui ne dépasse pas les 30 jours du début de son activité, une déclaration conforme au modèle fournie par l'administration fiscale (déclaration d'existence) dans laquelle, il précise sa date de début d'activité.

#### **➤ Déclaration annuelle**

Il s'agit d'une déclaration globale qui doit être déposée avant le premier avril de chaque année, elle englobe des revenus et aussi des bénéfices imposables concernant l'exercice précédent réalisés par les personnes physiques ou morales qui exercent une activité commerciale auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de l'activité.

Concernant les contribuables exerçant une profession non commerciale (agriculteurs, artisans...), ils sont dans l'obligation de produire une déclaration spéciale délivrée par l'administration fiscale, cette déclaration dépend du revenu et le régime d'imposition.

---

<sup>1</sup> Art. 10, code de commerce, Algérie, 2007

<sup>2</sup> Ibid. Art.11

<sup>3</sup> Ibid. Art.12

➤ **Déclaration mensuelle ou trimestrielle :**

Les contribuables soumis au régime réel (déclaration contrôlée) sont tenus de souscrire une déclaration unique donnant lieu à un bordereau avis de versement série G50, des impôts perçus au comptant ou par voie de retenue à la source, cette déclaration doit être déposée avant le 20 de chaque mois (ou de chaque trimestre) au niveau de la recette territorialement compétente, dont relève le contribuable.

Cette déclaration comporte les impôts et taxes ci-après :

- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
- Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)
- Le versement forfaitaire (VF)
- Droit spécifique

Dans certains cas, le contribuable peut opter pour le paiement trimestriel des droits au comptant et autre retenu à la source, à ce titre il doit signifier au chef d'inspection une demande dûment établie.

Toutefois, les conditions suivantes doivent être réunies :

- Lorsque le montant total payé au cours de l'année par déclaration G50 n'a pas excédé cinquante Mille Dinars (50.000 DA) le contribuable est autorisé pour l'année suivante à déposer trimestriellement sa déclaration et s'acquitter des droits correspondants dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil ;
- Activité industrielle et commerciale où le chiffre d'affaire annuel ne dépasse pas 30.000 DA ;
- Les entreprises de bâtiment et de transport doivent s'acquitter des droits auxquels elles sont assujetties par trimestre quelque soit le chiffre d'affaire.

➤ **Déclaration de cession, cessation ou décès :**

*« Dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie d'une entreprise soumise au régime d'imposition du bénéfice réel, l'impôt en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés, est immédiatement établi »*

*Les contribuables doivent, dans un délai de dix(10) jours, aviser l'inspecteur de la cession ou de la cessation et lui faire connaître la date à laquelle, elle a été ou sera effective»<sup>1</sup>*

L'article 132-5 du CIDTA indique que dans le cas de décès d'un l'exploitant soumis au régime du réel, les ayants droits du défunt doivent fournir les renseignements pour l'établissement de l'impôt dans les six (6) mois qui suit la date du décès.

### **II.2.3) Droits et garanties accordées aux contribuables :**

Malgré que la législation fiscale ait imposé quelques procédures obligatoires (déclaration fiscale et comptable) en contrepartie, les contribuables ouvrent le droit à quelques droits et garanties que la législation fiscale accorde aux contribuables faisant l'objet de vérification.

Un certain nombre de garanties doivent être présent en considération lors ou durant que l'administration fait son travail (vérification fiscale).

Ces droits et garanties peuvent être subdivisés en deux types comme suit :

- Certains sont en relation avec l'exercice du droit de vérification
- Certains d'autres liés à l'exercice du pouvoir de redressement

#### **II.2.3.1) Garanties liées à l'exercice du droit de vérification**

Ces types de garanties sont repartis comme suit :

##### **➤ Information préalable et délai de préparation :**

*« Les dispositions fiscales régissant le contrôle sur place comme par exemple la vérification générale de comptabilité (VGC) et aussi la (V.A.S.F.E) exige l'information du contribuables c'est-à-dire que les contribuables doivent savoir sur ça et grâce à un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuables vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze(15) jours à compter de la date de réception de cet avis, où il doit préciser les impôts et taxes et redevance concernés »<sup>2</sup>*

Afin de permettre au contribuable de rassembler sa comptabilité et pour une bonne préparation, la législation fiscale lui octroie un délai de préparation de dix(10) jours<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Art 195 , CIDTA , DGI, Algérie 2018

<sup>2</sup> Patrick PHILIP, les droits de la défense face u contrôle fiscal, Economica, 2002, p17.

<sup>3</sup> Art. 20-4 et Art. 20Bis3, CPF, DGI, Algérie, 2018.

lorsqu'il s'agit d'une vérification de comptabilité ou d'une vérification ponctuelle de comptabilité, et d'un délai de quinze (15) jours<sup>1</sup> lorsqu'il s'agit d'une VASFE.

En plus de ça la législation fiscale permet aux agents vérificateurs, lors d'une vérification de comptabilité, d'opérer des contrôles « inopinés » le jour même de la remise de l'avis de vérification ou au cours de la période de préparation de dix(10) jours. Cette exception a une très grande utilité, car elle permet d'effectuer des constatations matérielles de l'exploitant (nombre de machines) et de l'existence et de l'état des documents comptables tout simplement.

Les contrôles inopinés interviennent souvent lors de la remise de l'avis de vérification au risque de perdre toute utilité pratique.

➤ **Faire assister un conseil au choix du contribuable**

L'article 20-4 du Code des Procédures Fiscales affirme que l'avis de vérification doit mentionner a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter des propositions de rehaussement ou pour répondre.

➤ **Limitation de la durée de la vérification**

Ces délais sont fixés en fonction de l'activité exercée du chiffre d'affaire déclaré et la nature de l'activité de l'entreprise

*« La vérification de comptabilité ne peut, sous peine de nullité, s'étendre au-delà de certains délais »<sup>2</sup>*

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

- *Les entreprises de prestation de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;*
- *Toutes les autres entreprises, lorsque le chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés*

*Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés*

---

<sup>1</sup> Art. 21-3, CPF, DGI, Algérie, 2018

<sup>2</sup> Ibid, Art. 20-5.

*Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois »<sup>1</sup>*

Cette durée commence à courir à compter de la date de la première intervention mentionnée sur l'avis de vérification.

➤ **L'impossibilité de renouveler une vérification :**

*« En cas d'acceptation expresse, la base d'imposition arrêtée devient définitive et ne peut être remise en cause par l'administration, sauf dans le cas où le contribuable a usé des manœuvres frauduleuses ou a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification, ni contestée par voie de recours contentieux par le contribuable »<sup>2</sup>*

*« Sous réserve des dispositions des articles du Code des Procédures Fiscales, lorsque la vérification de comptabilité au titre d'une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou taxes, est achevée et sauf cas où le contribuable a usé de manœuvre frauduleuses ou fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification, l'Administration ne peut plus procéder à un nouveau contrôle des mêmes écritures, factures ou mémoires au regard des mêmes impôts et taxes relatifs à la même période vérifiée»<sup>3</sup>.*

**II.2.3.2) Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement :**

Le contribuable faisant l'objet de vérification dispose de certains droits ou garanties, ces garanties sont :

➤ **Notification de redressement :**

Le vérificateur est tenu de notifier au contribuable les résultats de l'opération par une lettre recommandée avec accusé de réception, lui permettant de savoir la nature et les motifs de redressement et de formuler ensuite son acceptation ou son désaccord.

➤ **Droit de réponse :**

Le contribuable dispose de quarante(40) jours pour formuler des observations ou son acceptation avec le droit de demander des explications à propos des redressements notifiés.

---

<sup>1</sup> Art 20-5, CPF, DGI, Algérie, 2018.

<sup>2</sup> Ibid, Art 20-7.

<sup>3</sup> Ibid. Art20-8.

*« Avant l'expiration de ce délai, le contribuable peut demander des explications verbales sur le contenu de la notification. Après l'expiration du délai, il peut également demander à fournir des explications complémentaires »<sup>1</sup>.*

*« Le droit pour le contribuable d'être informé constitue une garantie essentielle des droits de la défense. L'information est souvent une condition préalable à l'application effective d'autres garanties offertes par la loi »<sup>2</sup>.*

### **Section 03 : Aspect organisationnel du contrôle fiscal**

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

La mission de vérification obéit à une réglementation et un défaut de son application par le vérificateur entraîne sa nullité. Donc il doit bien préparer sa mission et suivre la démarche édictée par la loi.

#### **II.3.1) Le programme de vérification**

Les programmes de vérification sont élaborés, par la DRV et plus précisément dans les sous-directions de la programmation, et ce sur la base d'une fiche de proposition dont le modèle est fourni par cette dernière.

Cette fiche de proposition contient un ensemble de critères de sélection des contribuables qui sont détaillés comme suit :

- Des activités présentant de forte présomption de fraude et/ou les possibilités de fraudes sont élevées (les professions libérales : les prestataires libérales : les prestataires de services. Les activités de gros, etc.) ;
- Des activités monopolistiques et non concurrencées par les produits d'importation ;
- D'une répartition équitable touchant l'ensemble des activités et des professions ;
- Des dossiers fiscaux de contribuables comportant des erreurs et omissions grave détectées lors de contrôles en interne, mais ne pouvant être convenablement arrêtées qu'à travers la mise en n'œuvre d'un contrôle sur place.

---

<sup>1</sup> Art. 21-5, CPF, DGI, Algérie, 2018.

<sup>2</sup> Patrick PHILIP, Op. Cit, P.18.

### **II.3.2) Travaux préparatoires de la vérification**

Dans le souci de mener au bien la vérification proprement dite, les vérificateurs procèdent à certains travaux comme phase préparatoire qui a pour but de collecter le maximum d'informations sur l'entreprise à vérifier tant au plan fiscal que technique, et ceci, afin de rechercher les éléments sur lesquels les vérificateurs doivent accentuer leur recherche, et ces éléments sont constitués de :

#### **II.3.2.1) Examen des dossiers fiscaux**

Qu'il s'agisse d'une vérification de la comptabilité ou de la VASFE, les vérificateurs procèdent au retrait des dossiers fiscaux (activité ou revenus). Ceci permet d'avoir des renseignements utiles quant à l'activité exercée, les propriétaires, ou les associés ainsi qu'à tout événement lié à la vie de l'entreprise, ou l'ensemble des éléments constituant le revenu déclaré par le contribuable. Ces dossiers sont :

##### **➤ Un état comparatif des bilans**

Ce document retrace les postes des bilans (actif et passif) des quatre(04) années non prescrites. L'établissement de cet état permet aux vérificateurs de suivre les variations des comptes au cours des années considérées et très particulièrement le mouvement des immobilisations. Leurs amortissements, les provisions constituées ainsi que les plus-values réalisées.

##### **➤ Un relevé de comptabilité**

C'est un état retraçant le Tableau du Compte de Résultat (TCR) par lequel le vérificateur procède à l'examen des comptes des résultats. Il s'agit d'un imprimé établi pour la même durée que l'état comparatif des bilans qui permet de suivre l'évolution du chiffre d'affaire comparativement aux consommations, aux charges.....etc.

#### **II.3.2.2) L'envoi de l'avis de vérification**

*« une vérification de la comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuables vérifié, et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de l'avis.*



*L'avis de vérification doit préciser le nom, le prénom et le grade du vérificateur, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les impôts, taxes et redevances auxquels est assujéti le contribuable, les documents à consulter et mentionner expressément sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle »<sup>1</sup>.*

Ce délai est porté à quinze (15) jours dans le cas où il s'agit d'une vérification de la situation fiscale d'ensemble « VASFE ».

Sous peine de nullité de la procédure de vérification, toutes les prescriptions doivent être respectées.

*« L'avis de vérification est considéré régulier si le destinataire :*

- refuse de réceptionner la lettre qui lui est présentée par le facteur ;*
- est informé par un avis, que les plis est tenu à sa disposition au guichet P et T*
- a changé d'adresse sans avoir avisé les services des impôts.*

*En revanche, l'avis de vérification est irrégulier :*

- Lorsqu'il a été remis à une personne n'ayant pas la qualité pour recevoir aux lieux et place du contribuable ;*
- Lorsque l'avis a été renvoyé aux services des impôts pour :*
- Erreur dans l'adresse ;*
- Envoi à une ancienne adresse alors que la nouvelle adresse est connue des services fiscaux »<sup>2</sup>*

Toutefois, la remise de l'avis de vérification en mains propres est privilégiée par rapport à l'envoi par voie postale. Car, ce procédé permet une prise de contact précoce, d'exercer un contrôle inopiné des installations de l'entreprise, ses moyens d'exploitation, son personnel, l'importance de ses stocks et l'existence des documents comptables.

Ce contrôle inopiné est souvent sanctionné par l'établissement de procès-verbaux d'une importance insoupçonnée, notamment à la clôture des travaux de vérification.

---

<sup>1</sup> Art 20-4, CPF, DGI, Algérie, 2018

<sup>2</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, Algérie, 2003, P37.

### **II.3.3) Déroulement de la vérification**

Le déroulement de la vérification se débute par une intervention sur place et se termine par un examen critique de la comptabilité.

Le vérificateur élabore une fiche de début des travaux en place à classer dans le dossier de vérificateur.

#### **II.3.3.1) Intervention sur place**

A l'épuisement du délai légal accordé au contribuable pour la préparation de sa comptabilité, le vérificateur chargé de la mission intervient sur place à la date et l'heure indiquées sur l'avis de vérification.

*« La première entrevue avec le propriétaire, le dirigeant de l'entreprise ou leur représentant légal est très importante. Elle permet de créer un climat de confiance de manière à obtenir leur concours indispensable »<sup>1</sup>*

La date d'intervention constitue en réalité la date du début du contrôle effectif du fond de la comptabilité. Toutefois, la durée de la vérification sur place est déterminée selon plusieurs critères qui sont comme suit :

- La nature de l'activité de l'entreprise ;
- La nature de la vérification ;
- Le montant du Chiffre d'affaires (CA).

#### **II.3.3.2) Examen critique de la comptabilité**

La vérification de la comptabilité est l'ensemble des opérations qui ont pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise en la confrontant aux éléments d'exploitation et aux éléments extérieurs en vue de contrôler les déclarations souscrites et s'assurer de la sincérité de l'assiette des divers impôts dus au titre d'une activité professionnelle.

La vérification de la comptabilité consiste en l'examen de sa forme comme première phase, puis, le fond comme deuxième phase.

---

<sup>1</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, Algérie, 2003, P39.

### **II.3.3.2.1) la forme**

Pour que la comptabilité présentée soit considérée comme étant probante en la forme, celle-ci doit répondre aux critères suivants :

#### **➤ La comptabilité doit être complète et régulière**

*« La comptabilité n'est complète et régulière si elle est tenue selon les prescriptions du SCF et aussi si elle comporte l'ensemble des livres et documents obligatoires à savoir, le livre journal et le livre d'inventaire »<sup>1</sup>.*

« A cet effet, ils doivent être cotés et paraphés par un juge du tribunal dans la forme ordinaire, tenus chronologiquement sans ratures ni surcharges ou écritures en marge »<sup>2</sup>.

« Ces documents doivent être soigneusement conservés avec les pièces justificatives pour une durée de 10 ans à compter de la date de la clôture de l'exercice »<sup>3</sup>.

#### **➤ La comptabilité doit être arithmétiquement exacte**

Il s'agit de vérifier si les informations enregistrées dans la comptabilité sont exactes.

L'agent vérificateur doit effectuer un rapprochement entre les écritures du journal général et les indications du grand livre et celles des livres auxiliaires et des documents de synthèse, il doit vérifier également les reports et la concordance entre les pièces justificatives et les documents comptables.

#### **➤ La comptabilité doit être probante**

Une comptabilité probante est supposée sans erreur, omission ou inexactitude. En cas de vice de forme, elle perd son caractère probant, par conséquent elle sera rejetée.

Les vérificateurs rechercheront les justifications de toutes les écritures comptables (les factures, les avis de débit, les avis de crédit).

Après avoir constaté la régularité de la comptabilité en la forme, le vérificateur procède à sa vérification en le fond.

---

<sup>1</sup> Art. 9 et 10, code de commerce, Algérie, 2007

<sup>2</sup> Ibid, Art.11.

<sup>3</sup> Ibid, Art.12.

### **II.3.3.2.2) Le fond**

Ce contrôle touche tous les postes comptables concourant à la formation du bénéfice brut. Il porte notamment sur le contrôle des achats, des ventes et des stocks dont la manipulation est souvent utilisée par les contribuables pour diminuer la charge fiscale par la minoration ou la majoration suivant le cas de ces postes.

L'étendu de ces contrôles dépend de la nature de l'activité exercée, de son importance, de son statut juridique ainsi que des anomalies relevées lors de l'examen du dossier du contribuable et de l'analyse de la comptabilité en la forme.

#### **➤ Contrôle des achats**

*« Les irrégularités que peut faire apparaître la vérification de ce poste comptable peuvent se classer en trois catégories qui sont : la majoration des achats, la minoration des achats et le contrôle des achats en matière de taxe sur le chiffre d'affaire »<sup>1</sup>*

#### **➤ Contrôle des ventes**

Le contribuable n'hésite pas à minoriser ses ventes afin de diminuer sa charge fiscale, le procédé se résume en :

L'omission de certaines recettes accessoires, la non-déclaration de certaines ventes au comptant et payées en espèce, la comptabilisation de retour fictifs de marchandises, l'établissement de factures d'avoir fictives, comptabilisation des recettes engendrées par les ventes dans un compte de dettes, notamment dans le compte « avances commerciales », le gonflement des stock.etc,

#### **➤ Contrôle des stocks**

Les stocks peuvent faire l'objet de minoration soit par diminution des quantités en stock soit par la diminution de leur valeur. Certains contribuables usent de procédé à l'effet de faire apparaître un taux de bénéfice brut normal.

*« Une autre méthode de contrôle des stocks est également utilisée. Elle consiste à rechercher matériellement, pour toutes les catégories de produits ou pour certaines*

---

<sup>1</sup> Guide de vérificateur. Algérie, 2003, p74.

*d'entre-elles seulement, les quantités existant effectivement dans l'entreprise au jour de la vérification »<sup>1</sup>*

➤ **Contrôle des charges**

Les charges peuvent parfois faire l'objet de manipulation suivant le cas de gonflement ou d'exagération qui prennent les formes suivantes :

- Prise en charge de frais et dépenses personnelles de l'exploitant, du gérant, des associés etc.
- Comptabilisation de dépenses qui ne sont pas engagées dans l'intérêt de l'entreprise ;
- Comptabilisation de charges fictives ;
- Double comptabilisation des charges.etc,

**II.3.3.3) Appréciation générale de la comptabilité**

Après la vérification de la comptabilité en la forme et en le fond, le vérificateur doit, selon le cas :

- L'acceptation de la comptabilité ;
- Le rejet de la comptabilité ;
- La reconstitution des bases d'imposition.

**II.3.3.3.1) Acceptation de la comptabilité**

Dans le cas où le contrôle ne relève pas d'erreurs ou d'anomalies, la comptabilité sera acceptée, ce qui signifie qu'elle est conforme aux prescriptions régissant sa tenue et qu'elle répond aux exigences de forme et de fond. Ainsi, les anomalies relevées ne suffisent pas pour enlever son caractère probant.

*« Dans ce cas, le vérificateur a arrêté les bases d'imposition, l'administration doit notifier les résultats aux contribuables et ce, même en l'absence de redressement »<sup>2</sup>. Le contribuable dispose dès lors d'un délai de 40 jours pour répondre ou accepter les bases d'imposition proposées.*

---

<sup>1</sup> Guide de vérificateur. Algérie, 2003, P.77.

<sup>2</sup> Article 42, CPF, DGI, Algérie, 2018.

### **II.3.3.3.2) Rejet de la comptabilité**

Dans le cas de rejet de la comptabilité, le vérificateur procède à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable, ces bases d'impositions doivent être notifiées au contribuable qui dispose d'un délai de 20 jours pour présenter ses observations.

Les conditions de détermination de ces bases d'impositions sont prévues dans l'article 44 du CPF.

*« Le rejet de comptabilité à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'administration démontre son caractère non probant lorsque :*

- *La tenue des livres comptables n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code du commerce et aux conditions et modalités d'application du SCF et autres législations, réglementations en vigueur ;*
- *La comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées »<sup>1</sup>*

### **II.3.3.3.3) La reconstitution des bases d'imposition**

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

Ces reconstitutions peuvent être élaborées :

#### **a) A partir des achats**

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

#### **b) A partir des constances de fabrication**

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

---

<sup>1</sup> Art.43, CPF, DGI, Algérie, 2018.

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

**c) A partir des charges d'exploitation**

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

**II.3.4) Procédures de redressement**

La mise en œuvre de la procédure de redressement dépend essentiellement du comportement du contribuable concernant le respect ou non de ses obligations fiscales et comptables. A cet effet, deux cas peuvent être distinguées :

**II.3.4.1) Procédures contradictoires**

*« Cette procédure a pour but de permettre d'établir un débat contradictoire entre l'administration et le contribuable. Cette notion est assez large puisqu'elle englobe, outre l'obligation de notification même en l'absence de redressements, le recours en tant que besoin aux discussions verbales avec le contribuable.*

- *D'un côté, le contribuable sera rassuré puisqu'il peut demander au représentant des impôts tout éclaircissements et explications relatives à la vérification ;*
- *D'un autre côté, elle permet également aux vérificateurs d'apporter toutes les explications utiles pour les redressements envisagés »<sup>1</sup>.*

**II.3.4.2) Procédures de redressement unilatérales**

Elles consistent à corriger d'office les bases d'imposition déclarées par le contribuable.

Ces procédures sont au nombre de trois :

**II.3.4.2.1) Rectification d'office**

Cette rectification est appliquée en matière d'impôts directs dans les cas suivants :

- Aux déclarations incomplètes ;

---

<sup>1</sup> Guide de vérificateur .Algérie, p 28

- Aux déclarations des contribuables comptables d'infraction à la réglementation économique ;
- Lorsque la comptabilité a été rejetée par l'administration fiscale ;
- Absence de régularité.

#### **II.3.4.2.2) Taxation d'office**

Elle consiste à évaluer d'office les bases d'imposition dans leur ensemble, et ce, sans le recours à la procédure contradictoire. Cette méthode est applicable aux contribuables qui ne disposent d'aucune comptabilité.

#### **II.3.4.2.3) Evaluation d'office**

Cette procédure est mise en œuvre en cas d'opposition au contrôle fiscal. Il est à préciser que cette opposition peut être active (empêchement) comme elle peut être passive (refus de communiquer la comptabilité)

#### **II.3.5) Travaux de fin de vérification**

La phase finale de la mission de vérification se compose de :

- La notification des résultats ;
- Les opérations de clôture de contrôle ;
- Emission de rôle de régularisation ;
- Les droits aux recours.

##### **II.3.5.1) La notification des résultats**

Lorsque l'inspecteur relève, soit à partir du bureau, soit en cours de vérification de comptabilité, des omissions ou insuffisances de déclarations, il rectifie ces anomalies.

Dans ce cas, la notification au contribuable des éléments qui serviront de base à son imposition est une formalité essentielle. L'administration doit notifier les résultats au contribuable, et ce, même en cas de rejet de comptabilité ou en cas d'absence de redressement.

C'est ainsi que le contribuable doit être impérativement averti par l'administration de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter les propositions de redressements ou pour y répondre.



La notification doit être suffisamment détaillée et motivée de manière à permettre au contribuable de reconstituer les bases d'imposition et de former ses observations ou de faire connaître son acceptation

La notification peut être transmise par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise en mains propre du contribuable contre accusé de réception.

- Les redressements sont considérés comme régulièrement notifiés même si l'intéressé refuse de réceptionner la notification des mains du vérificateur ou des services postaux, ou qu'il ait changé d'adresse sans en avoir avisé les services des impôts dont il dépend.
- En revanche, les redressements ne sont pas régulièrement notifiés lorsque la notification a été remise à une personne n'ayant pas la qualité pour la recevoir à la place du contribuable concerné.

Après la réception de la notification, le contribuable dispose d'un délai de 40 jours pour faire parvenir ses recours ou son acceptation. Ce délai commence à courir à partir de la réception effective de la notification de redressement.

*« Ce délai est fixé à quarante (40) jours pour les régularisations effectuées en cabinet. Le défaut de réponse dans ce délai équivalent à une acceptation tacite »<sup>1</sup>.*

Par ailleurs, la réglementation fiscale en vigueur a prévu l'instauration d'un débat oral contradictoire : l'agent vérificateur doit donner toutes explications verbales utiles au contribuable sur le contenu de la notification si ce dernier demande des explications complémentaires, ceci avant expiration du délai de réponse imparti de quarante (40) jours

C'est ainsi que le contribuable peut même demander aux vérificateurs de revenir sur place pour vérifier des points nécessitant un déplacement.

Il est précisé que l'absence de réponse de la part du contribuable ne lui enlève pas le droit de contester les redressements au plan contentieux (phase administrative et juridictionnelle).

Enfin, le vérificateur est tenu de transmettre au contribuable une notification définitive par lettre également détaillée et motivée lorsqu'il rejette ses recours.

---

<sup>1</sup> Art.20-6, CPF, DGI, Algérie, 2018

Mais dans certains cas particuliers, il peut arriver que les vérificateurs soient amenés à notifier plus d'une notification primitive. Ce cas peut être rencontré lorsque « *l'agent vérificateur rejette les observations du contribuable, il doit l'en informer par correspondance également détaillée et motivée. Si cette dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la reprise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours est accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations* »<sup>1</sup>.

### **II.3.5.2) Opérations de clôture de contrôle**

La vérification fiscale doit s'achever par l'un des trois résultats suivants :

- Elle peut aboutir à un dégrèvement au profit du contribuable : c'est le cas notamment, lorsque ce dernier a été taxé à tort par le service d'assiette ou lorsque des erreurs en sa défaveur se trouvent dans la comptabilité : le contribuable doit être informé de cette situation par écrit et un dégrèvement d'office est prononcé à son profit ;
- Elle peut confirmer les résultats déclarés, dans ce cas, le vérificateur doit transmettre un avis de redressement négatif : « un procès-verbal de carence »
- Pour finir un cas beaucoup plus fréquent, le contrôle a permis de relever des omissions, insuffisances ou des dissimulations. Les vérificateurs doivent alors procéder aux régularisations qui s'imposent.

Mais les rappels d'impôts ne peuvent être réclamés qu'après l'aboutissement d'une procédure de redressement.

### **II.3.5.3) Emission d'un rôle de régularisation**

Le rôle de régularisation opte à la fixation définitive des droits et pénalités rappelés par nature d'impôt, et indique également les délais de paiement accordés en sa faveur, ainsi les recours contentieux ne sont pas acceptables qu'après réception du rôle de régularisation qui est le point de départ du délai de recours devant le directeur des impôts de wilaya compétente.

---

<sup>1</sup> Art.20-6, CPF, DGI, Algérie, 2018

#### **II.3.5.4) Droits aux recours**

« Il est enfin d'usage que le contribuable soit informé des garanties qui lui sont accordées par la loi en matière de : recours hiérarchique, recours gracieux et un recours contentieux»<sup>1</sup>.

##### **II.3.5.4.1) Recours hiérarchique**

L'inspecteur chargé de la vérification informe le contribuable des conditions de déroulement et des résultats du contrôle. Des éclaircissements supplémentaires peuvent être fournis par le vérificateur, le chef de brigade ou le responsable du service contrôle.

Le contribuable a également la possibilité de s'adresser au directeur des impôts de la wilaya ou au chef du service de recherches et vérifications pour examiner les difficultés relatives au déroulement et aux résultats de la vérification. Le nom, le grade et l'adresse administrative de ces agents sont portés à la connaissance du contribuable vérifié avant le début de la vérification.

##### **II.3.5.4.2) Recours contentieux**

Quelle que soit la procédure utilisée par l'administration pour rectifier les déclarations d'un contribuable, ceci dispose toujours après la mise en recouvrement des impositions de la garantie fondamentale pour la protection de ses droits que constitue le recours contentieux.

En effet, si un contribuable estime qu'il a été imposé à tort ou sur une base excessive il peut adresser une réclamation, par simple lettre sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition.

Le contribuable dispose, pour formuler cette réclamation d'un délai expirant, en règle générale le 31 décembre de l'année qui suit celle de la mise en recouvrement du rôle de régularisation.

##### **II.3.5.4.3) Recours gracieux**

Les contribuables peuvent demander la remise totale ou partielle des majorations des droits sanctionnant les irrégularités qu'ils ont commises.

La demande est adressée, sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition, elle est appréciée en tenant compte à la fois de possibilités

---

<sup>1</sup> Guide de vérificateur. Algérie, p43, éd 2003.

de paiement de l'intéressé, des circonstances particulières de l'affaire, du comportement habituel du contribuable et le cas échéant, des infractions antérieures relevées à son encontre.

**Conclusion :**

En matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale , le contrôle fiscal reste l'outil le plus connu et le plus utilisé par les services fiscaux, en effet, le contrôle fiscal permet non seulement la détection de l'acte frauduleux, mais va au-delà de ça afin de diagnostiquer les motifs qui incitent les contribuables à commettre ce dernier afin de trouver le remède ultime à travers un ensemble d'étapes et procédures bien définies par la législation fiscale en vigueur.

Ainsi, le contrôle fiscal est devenu indispensable dans la mission de déceler les irrégularités et les tentatives d'acte frauduleux, quelle que soit la nature de ce dernier.

Aujourd'hui, la pratique des actes frauduleux est devenue plus importante qu'avant et ne cesse d'évoluer. A cet effet, des mesures d'ordre organisationnelles ainsi que des dispositions législatives et des procédures fiscales doivent être mises à jour par les organismes fiscaux pour faire face à cette augmentation en assurant au même temps des garanties propres aux contribuables.

# **Chapitre 03:**

*Cas pratique Portant sur la  
vérification de la  
comptabilité*

**Introduction du chapitre**

Dans ce dernier chapitre, nous essayerons de passer de la phase théorique à la phase pratique en vue de bien retenir les aspects théoriques et mieux concevoir la démarche suivie par l'administration fiscale, nous allons entamer un stage au sein de la DRV de la wilaya d'Alger.

Notre étude concerne la vérification d'un dossier d'une société SARL « X » spécialisée dans le domaine de l'importation et vente en gros d'aliments de bétail et dans le transport public de marchandises, pour une période allant de 2011 jusqu'à 2014.

Ce présent chapitre comptera deux(02) sections dont la première sera consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil et la second portera sur la vérification de la comptabilité de cette société.

### **Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil(DGI)**

Avant de passer à la procédure de vérifications de la comptabilité du dossier du contribuable étudié, il nous est parait primordial de présenter l'organisme ou notre étude a eu lieu.

Dans cette section, nous tentons de présenter en premier lieu, la Générale des Impôts(DGI), puis nous passons à la présentation de la Direction des Recherches et vérifications(DRV), et enfin nous terminons la section par la présentation des différentes structures chargées du contrôle fiscale

#### **III.1.1) Direction générale des impôts :**

La DGI est l'une des administrations centrales ministère des finance, elle est chargée de ;

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

#### **III.1.1.1) Structure organisationnelle de la DGI :**

La DGI est organisée en directions centrale et services extérieurs :

##### **➤ Directions centrales de la DGI :**

- Inspection générale des services fiscaux(IGSF) ;
- Direction de l'Administration des Moyens et des Finances(DAMF) ;



- Direction des Relations Publiques et de la Communication(DRPC) ;
- Direction de l'Informatique et de l'Organisation(DIO);
- Direction de l'Information et de la Documentation Fiscale(DIDF);
- Direction des Recherches et Vérifications(DRV);
- Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement(DOFR);
- Direction du Contentieux(DCX) ;
- Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscale(DLRF).

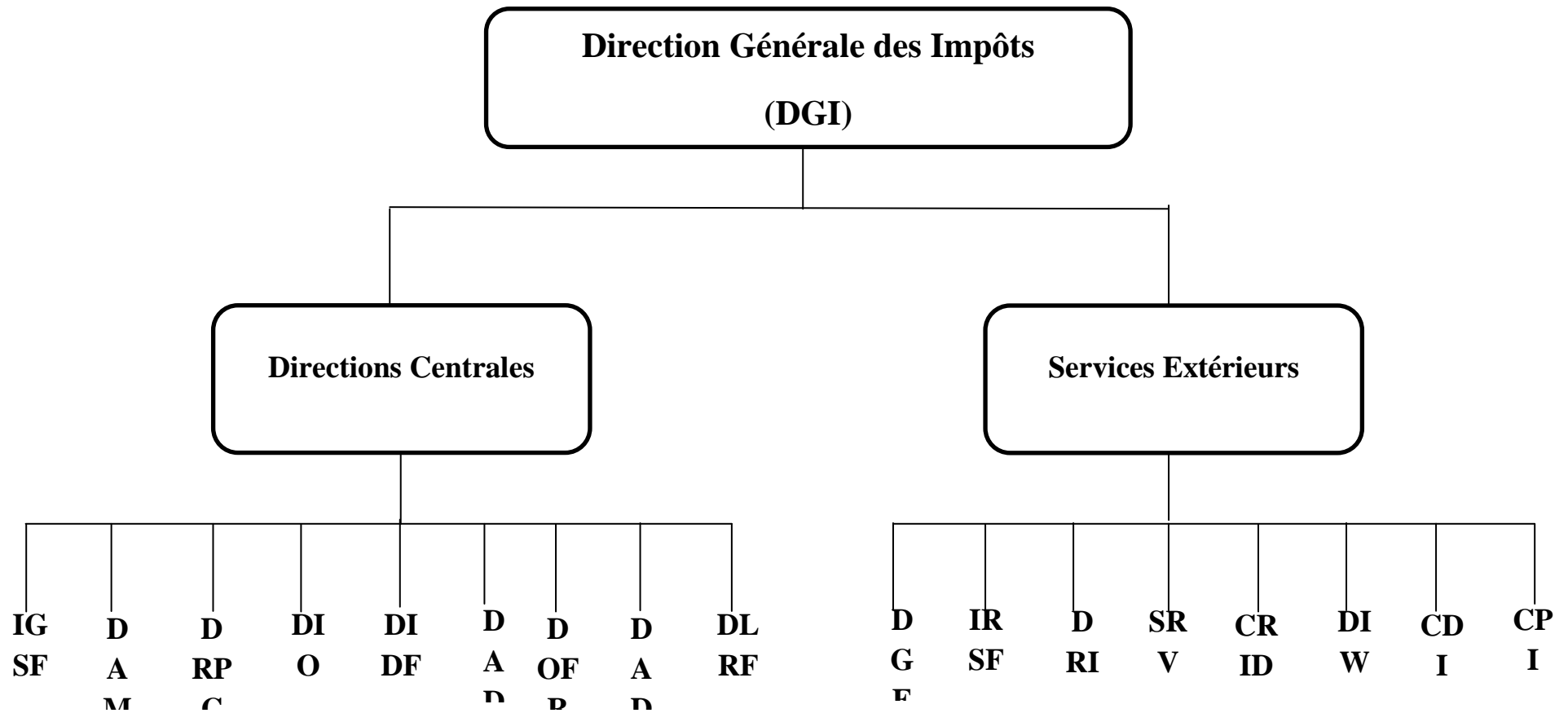
➤ **Services extérieurs de la DGI :**

- Direction des Grandes Entreprises(DGE);
- Inspection Régionale des Services Fiscaux(IRSF);
- Direction Régionale des Impôts(DRI);
- Service Régional des Recherches et Vérifications(SRV);
- Centre Régional de l'Information et de la Documentation(CRID)
- Direction des Impôts de Wilaya(DIW)
- Centre Proximité des Impôts(CPI).

**III.1.1.2) Organigramme de la DGI :**

La structure organisationnelle de la DGI se présente ainsi :

**Figure 02 : Organigramme de laDGI**



**Source : Documents internes de la DRV**

### **III.1.2) Les structures chargées du contrôle fiscal**

L'organisation du contrôle fiscal se fait sur deux(02) niveaux :

- **Au niveau central** : le contrôle fiscal est assuré par la DRV
- **Au niveau opérationnel** : il est divisé comme suite :
  - ✓ **Au niveau national** : c'est la direction des grandes entreprises (DGE) qui est chargée de la vérification ;
  - ✓ **Au niveau régional** : le service régional de recherche et vérification (SRV) est l'organisme qui assure la mission du contrôle fiscal ;
  - ✓ **Au niveau local** : le contrôle fiscal est effectué par :
    - Les sous-directions au niveau de chaque wilaya (DIW) ;
    - Les Service de contrôle au niveau de chaque centre des impôts (CDI).

#### **III.1.2.1) Présentation de la DRV :**

La DRV est une structure fonctionnelle de pilotage stratégique du contrôle fiscale au niveau national, c'est l'une des plus importantes des directions centrale de la DGI, elle constitue l'organisme de tutelle du contrôle fiscal, elle a pour mission de :

- Réaliser les vérifications des entreprises ne relevant pas du périmètre de compétence de la Direction des Grandes Entreprises ;
- Mettre en œuvre le droit d'enquête et de visite dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale avec l'assistance des services de la justice et de la sûreté nationale ;
- Contrôler les revenus des personnes physiques (contrôle de la situation personnelle) à travers les signes extérieurs de richesse, le train de vie et le patrimoine, dans le cadre de la fiscalisation des revenus occultes ;
- Suivre l'assistance internationale mutuelle prévue par les conventions fiscales internationales.

### **III.1.2.1.1) Structure Organisationnelle de la DRV :**

La DRV est organisée comme suit :

➤ **Sous- direction des recherches et enquêtes fiscales :**

Elle est chargée de :

- Définir les procédures de collecte, d'exploitation;
- Conservation et contrôle de l'utilisation de l'information fiscale;
- Veiller à la mise en œuvre permanente du droit de communication, d'enquête et de visite et de s'assurer de l'application correcte des dispositions légales les régissant;
- Programmer et réaliser en tout point du territoire national, toute investigation, enquête, ou recherche liées au suivi de la situation fiscale des contribuables.

➤ **Sous-direction des contrôles fiscaux :**

Elle est chargée de :

- Suivre, coordonner et animer les activités des services de vérifications comptable et fiscale implantés niveau régional et local.
- Veiller au respect des règles de procédure régissant les opérations de contrôle;
- Définir les conditions de mise en œuvre de contrôle sur pièces de d'en assurer le suivi.

➤ **Sous-direction de la programmation :**

Cette sous-direction est chargée de :

- Concevoir les instruments permettant d'assurer une meilleure sélection des dossiers pour contrôle en matière de vérification de comptabilité, de VASFE, de contrôle de transactions immobilières et du contrôle sur pièces;
- Etablir les programmes de vérification de comptabilité et du contrôle des revenus et de suivre leur exécution.

➤ **La sous-direction de lutte contre la fraude fiscale :**

Elle a pour mission de :

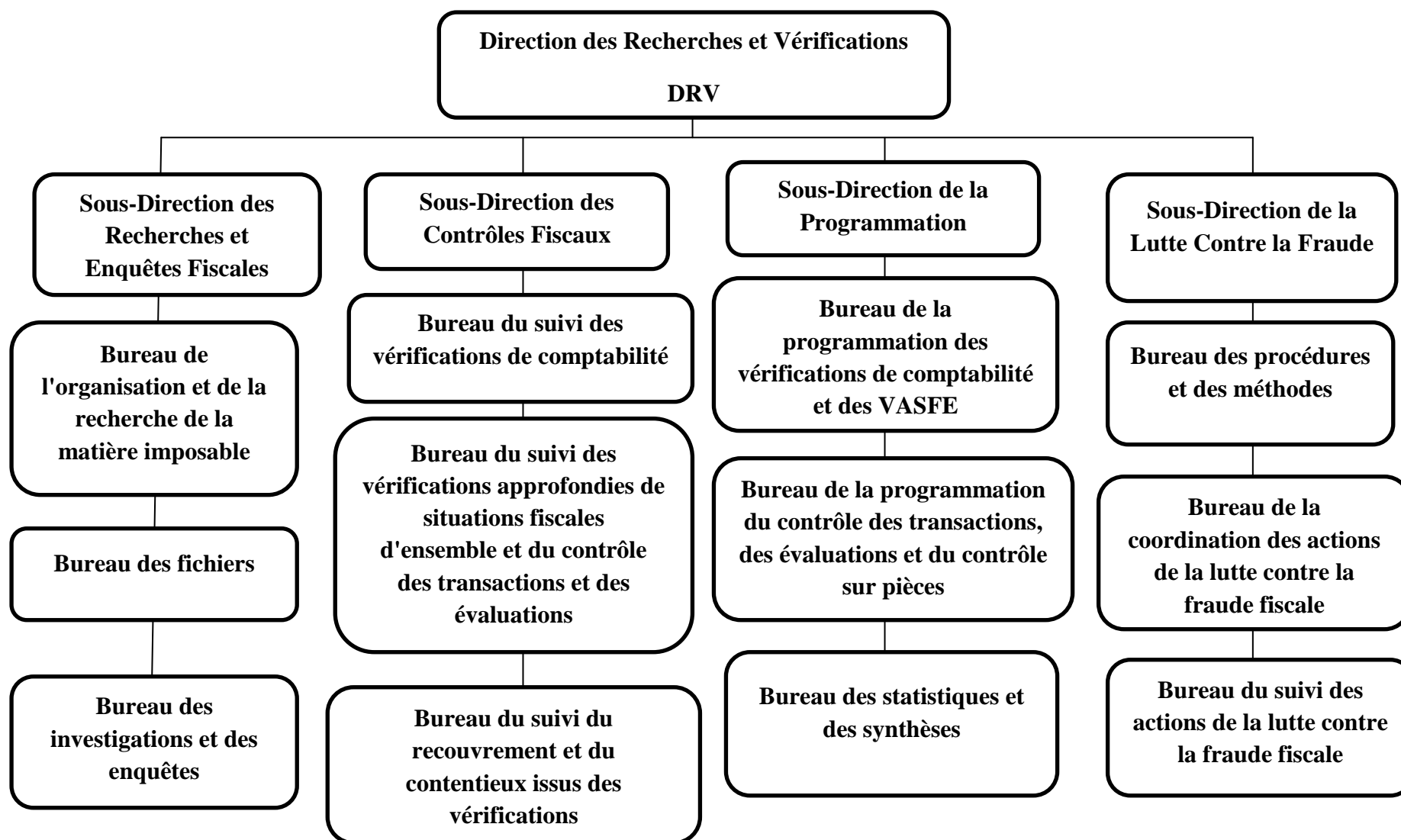
- Coordonner les actions s'inscrivant dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale;
- Harmoniser et normaliser les techniques et procédés utilisés lors de la mise en œuvre du droit de contrôle;

- Gérer le fichier des fraudeurs;
- Initier et coordonner, avec les autres administrations et institutions publiques habilitées, les actions tendant à circonscrire le phénomène de la fraude fiscale.

**III.1.2.1.2) Organigramme de la DRV :**

L'organigramme de la DRV est présenté dans la figure ci-dessous :

**Figure N°03 : Organigramme de la Direction des Recherches et Vérifications(DRV)**



**Source : Documents internes de la DRV**

### **III.1.2.2) Présentation de la DGE**

La DGE est une structure moderne au niveau de l'administration fiscale, qui est chargée des missions de gestion, contrôle contentieux, et recouvrement des grandes entreprises.

Elle est chargée de

- La tenue et la gestion du dossier fiscal des contribuables relevant de sa compétence ;
- L'émission de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits certifiants d'annulation ou de réduction et de la mise en œuvre des opérations d'enregistrement et de timbre ;
- Contrôle sur pièces des dossiers ;
- La prise en charge des dossiers de remboursement des crédits de taxes ;
- La prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Contrôle à priori et de l'apurement du compte de gestion ;
- L'approvisionnement en timbres et de la tenue de leur comptabilité ;
- La recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales et du contrôle des déclarations ;
- L'élaboration et de la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès des contribuables et de l'évaluation de leurs résultats ;
- L'instruction et du traitement des réclamations ;
- Suivi du contentieux administratif et judiciaire ;
- L'instruction des demandes de remises gracieuses ;
- L'élaboration, la mise à jour et la mise en œuvre des procédures relatives à l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement des dépenses de fonctionnement et d'équipement de toute nature ;
- Assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables.

### **III.1.2.3) Présentation du SRV**

Il est chargé de

- Exécuter les programmes d'investigation de recherche et de contrôle des activités et des revenus arrêtés par la DRV et de l'établissement des statistiques y afférentes ;
- Assurer la gestion des moyens d'intervention des brigades de vérification fiscales ;

- La mise en œuvre des programmes de vérification de recherche, du suivi et du contrôle des travaux y afférents et de leur évaluation périodique ;
- Réaliser toutes enquêtes ordonnées par le ministre des finances, le directeur général des impôts et toutes autorités compétentes en relation avec des institutions et services concernés ;
- Mettre en œuvre le droit de visite pour des dossiers ressortant de la compétence de deux ou plusieurs DIW, le SRV est implanté respectivement à Alger, Oran et Constantine.

#### **III.1.2.4) Présentation de la (DIW)**

Elle est chargée de :

- Assurer l'autorité hiérarchique des centres des impôts et des centres de proximité des impôts ;
- Veiller au respect de la réglementation et de la législation fiscale, au suivi, au contrôle de l'action des services et à la réalisation des objectifs fixés ;
- Organiser la collecte des éléments nécessaires à l'élaboration des prévisions fiscales ;
- La prise en charge des rôles des titres de recettes et de recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Organiser la collecte et l'exploitation de l'information fiscale ;
- Assurer la gestion des personnels et des crédits affectés à ses services ;
- Suivre l'évolution des actions en justice en matière de contentieux de l'assiette.

#### **III.1.2.5) Présentation du (CDI)**

Il est chargé de :

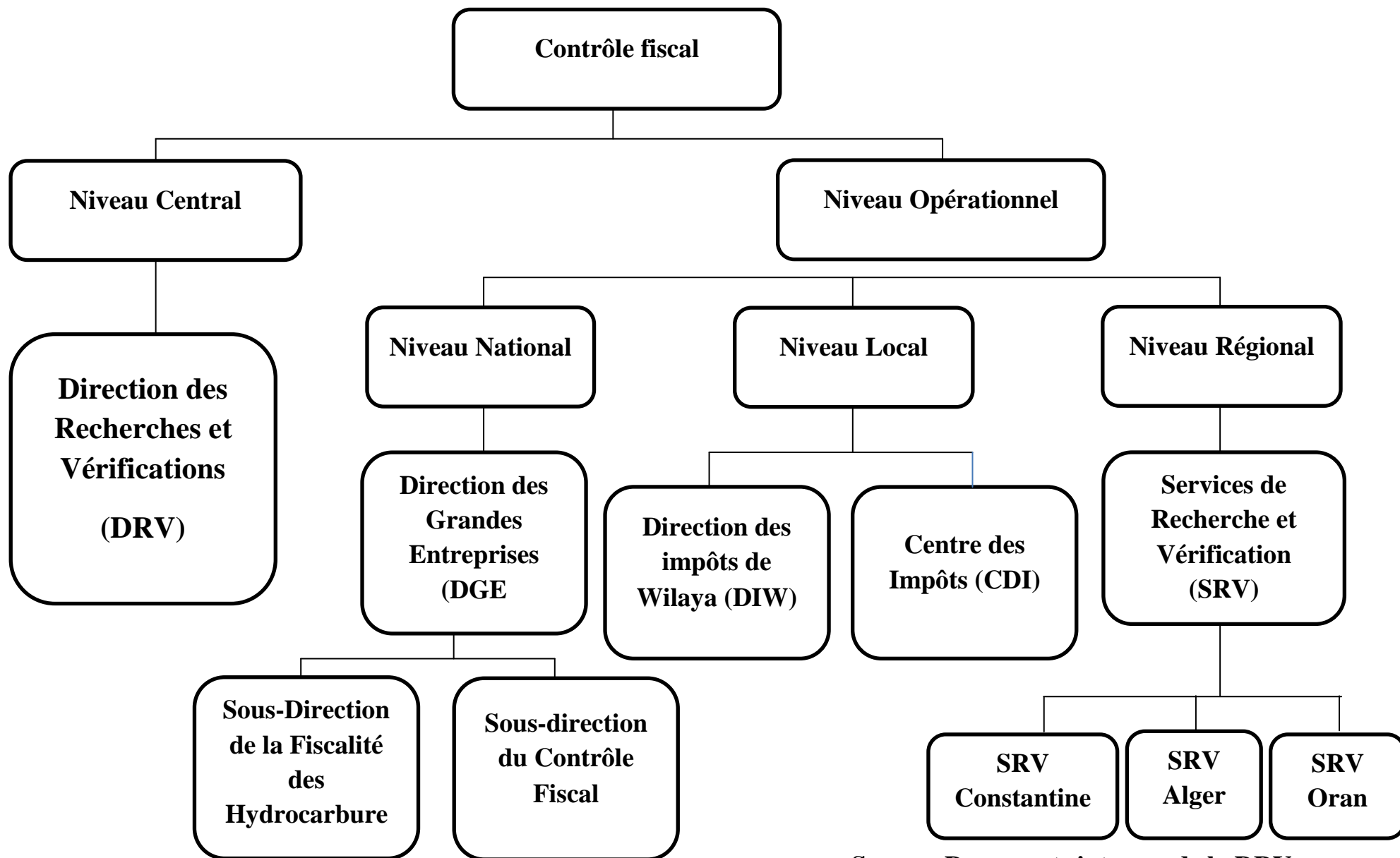
- Assurer la mission d'accueil et d'information des contribuables ;
- Organisation et de la gestion des rendez-vous ;
- L'instruction et du traitement des réclamations ;
- Remboursement des crédits de taxes ;
- La prise en charge des formalités administratives liées à l'assiette notamment celles relatives à la création d'entreprise et à la modification de leurs statuts ;
- La gestion des dossiers fiscaux des entreprises suivies au régime du réel non éligibles à la DGE ainsi que l'ensemble des professions libérales ;



- La tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des sociétés et autres personnes ;  
morales au titre des revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ;
- L'élaboration et de la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle  
auprès des contribuables et de l'évaluation de leurs résultats.

Pour une meilleure compréhension de l'organisation du contrôle nous avons établi  
l'organigramme ci-dessous

**Figure N°04 : Structures chargées du Contrôle fiscal**



**Source :** Documents internes de la DRV

**Section 02 : Cas de vérification de comptabilité d'une entreprise commerciale SARL « X »**

Le contribuable étudié représente une SARL « X » spécialisée dans l'importation et la vente en gros aliments de bétail + TPM

L'entreprise faisant l'objet de vérification de l'IBS, TVA, TAP, IRG salaire, IRG retenue à la source, Droits de timbre, et autres impôts et taxes éventuelles au titre des exercices de 2011, 2012, 2013, et 2014.

**III-2-1) Déroulement de la vérification**

Le programme de vérification est élaboré par la sous-direction des programmations au niveau de la DRV sur la base des fiches de proposition de vérification envoyée par les différentes structures opérationnelles du contrôle fiscal.

**III-2-1-1) Préparation de la vérification**

Les travaux préparatoires de la vérification se déroulent comme suite :

Envoi d'un avis de vérification de comptabilité N°xx/SRV/Alger (voir annexe N°01) et la fiche de début des travaux de vérification (voir annexe N°02) accompagnée de la charte de contribuable

- La vérification de la comptabilité porte sur les impôts, droits et taxes suivants : TVA, TAP, IBS, IRG Salaire, IRG retenue à la source, Droits de timbre et autres impôts et taxes éventuelles. Au titre de la période allant du 01/01/2011 au 31/12/2014 ;
- La date d'intervention sur place a eu lieu le 28/07/2015 à 10h.

➤ **Position fiscale**

La SARL « X » est soumise aux impôts et taxes suivants :

TAP, conformément à l'article 217 du CIDTA ;

TVA, conformément à l'article du code des TCA ;

IBS, conformément à l'article 135 du CIDTA ;

Droit de timbre, conformément à l'article 100 du code de timbre

IRG Salaire conformément aux articles 66 et 67 du CIDTA

**III-2-2) Résultats de la vérification de la comptabilité( voir annexe N°03)**

➤ **En la Forme**

Les travaux de vérification se sont déroulés dans les services opérationnels de la DRV, ainsi la comptabilité présentée comporte tous les documents prévus par la réglementation en vigueur notamment les articles 9 à 11 du code de commerce, et le plan comptable national ainsi que le SCF à savoir :

- Les livres obligatoires (journal général, Livre d'inventaire) cotés et paraphés par le tribunal territorialement compétent ;
- Les journaux auxiliaires (banques, caisse, opérations diverses, achats et ventes) ; Tenus sur support informatique.
- Ainsi que l'ensemble des pièces justificatives (Banque, caisse, factures achats/ventes....)

Sur le plan de la forme, la comptabilité est jugée comme probante.

➤ **En le fond**

L'étude et l'analyse en le fond de la comptabilité de la société « X » et des différents comptes déclarés aux bilans des exercices vérifiés fait ressortir les points et remarques suivants :

- Minoration des recettes ;
- Majoration des charges ;
- Dissimulation du chiffre d'affaire.

Ainsi les différentes irrégularités constatées sont détaillées ci-après :

**A) Exercice 2011**

L'article 46 du code CIDTA stipule que :

Si le bénéfice n'est pas distribué aux associés au-delà de trois (03) ans, alors il devient imposable.

Cependant, le compte 45102 « Créances sur associés » abrite un montant de 20.000.000 DA correspondant à un retrait associé imposable en matière d'impôts sur le revenu global IRG retenue à la source.

**B) Exercices 2012/2013 :**

Des provisions pour les clients douteux ont été constituées sans pour autant qu'elles soient appuyées par des dossiers de poursuites à l'encontre de ces clients, ces charges feront l'objet de réintégration en matière d'IBS pour leurs montants respectifs à savoir :

- ✓ Exercice 2012 : 15.656.310 DA
- ✓ Exercice 2013 : 4.055.646 DA

**C) Exercice 2014 :**

Un montant Comptabilité dans le compte 6850 « Provision pour manque de marchandises » pour une valeur de 12.712.577 DA, ainsi qu'un montant de : 19.711.956 DA comptabilisé dans le compte 6851 « Provision pour perte de valeur de marchandises », ne peuvent être admis comme charges déductibles au motif qu'ils n'ont pu être justifiés par un procès verbal dûment établi par le service des impôts territorialement compétent, ils seront par conséquent réintégrés au résultat déclaré et imposé en matière d'impôts IBS.

**III-2-3) Régularisation initiale**

**III-2-3-1) Régularisation du CA**

Le contrôle des chiffres d'affaire facturation déclarée a été réalisée par l'analyse des encaissements clients comptabilisés dans les comptes 411 « clients » et 419 « Avances clients », et l'exploitation des montants déclarés dans les soldes clients et avances clients, laisse apparaître des discordances entre les chiffres d'affaire comptabilisés dans votre comptabilité et ceux déclarés sur les bilans soit :

**Tableau N°05 : Reconstitution du CA**

<b>Désignation</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Encaissement Crédits 411	2760663875	1849854946	3323458579	4363048443
Encaissement Crédits 419	-	-	-	20824208
Total des Encaissements	2760663875	1849854946	3323458579	4383872651
Avances Clients 01/01	-	-	-	-
Avances Clients 31/12	-	-	-	20824208
Solde Clients 01/01	73624171	267996690	349993687	530174583
Solde clients 31/12	267996690	349993687	530174583	238789703
Facturation Corrigée	2955036394	1931851943	3503639475	4071663563
Chiffre d'affaire Exonéré	-	373098455	3504708835	3117980063
Facturation taxable Corrigée TTC	2955036394	1558753488	1069360	953683500
Quote part 17% HT	1090836703	368238490	913982	69284629
Quote part 7% HT	1568797646	1054035655	-	815462766
Facturation taxable corrigée HT	2659634349	1422274145	913982	884748396
Chiffre d'affaires Exonéré	-	373098455	3504708835	3117980063
Chiffre d'affaire Corrigés	2659634349	1795372600	3503794853	4002728459
Chiffre d'affaires Déclarés	2653345919	1792176661	3501173704	3982843405
<b>Différence sur chiffre d'affaires</b>	<b>6288430</b>	<b>3195939</b>	<b>2621149</b>	<b>19885054</b>

**Source :** Document interne de la DRV

Ces différences n'ont pu être justifiées lors des réunions de travail organisés dans le cadre du débat contradictoire, notamment la séance de travail du 24/11/2015 suite à la convocation pour débat contradictoire N° XXX du 22/11/2015, elles sont considérées comme des facturations non déclarées, et feront l'objet de taxation en matière de TVA, TAP, IBS et IRG retenu à la source soit :

### **III-2-3-2) Régularisation fiscale**

- **Impositions en matière de TVA**

Les différences dégagées du contrôle du chiffre d'affaires seront reprises en matière de TVA aux taux respectifs de 7 % et 17 % selon les chiffres d'affaires sur le G50 soit :

**Tableau N°06 : Régularisation de la TVA**

Désignation	2011	2012	2013	2014
CA Corrigés	2659634349	1795372600	3503794853	4002728459
CA Déclarés	2653345919	1792176661	3501173704	3982843405
Différences sur CA	6288430	3195939	2621149	19885054
TVA 17%	461715	150171	445595	287339
TVA 7%	250072	161881		1293638
Taux de pénalité	25%	25%	25%	25%
Pénalité	177946,75	78013	111398,75	395244,25
Droits dus	711787	312052	445595	1580977
<b>Total TVA + Pénalité</b>	<b>818555</b>	<b>358859</b>	<b>512435</b>	<b>1951221</b>

Source : Document interne de la DRV

- **Imposition en matière de TAP**

Les différences dégagées du contrôle du chiffre d'affaires seront repris en matière de TAP au taux de 2% soit :

**Tableau N°07 : Régularisation de la TAP**

Désignation	2011	2012	2013	2014
CA Corrigés	2659634349	1795372600	3503794853	4002728459
CA Déclarés	2653345919	1792176661	3501173704	3982843405
Différence sur CA	6288430	3195939	262149	19885054
TAP 2%	125769	63919	52423	397701
Taux de pénalité	15%	15%	15%	25%
Pénalité	18865	9588	7863	99425
<b>Total TAP+ Pénalité</b>	<b>144634</b>	<b>73507</b>	<b>60286</b>	<b>497126</b>

Source : Document interne de la DRV

- **Imposition en matière d'IBS :**

Les différences nettes dégagées du contrôle du chiffre d'affaire, ainsi que les réintégrations des comptes de charges cités ci-devant paragraphe 2 « En le fond », seront reprises en imposition en matière d'IBS au taux de 25%, déduction faite des droits TAP soit :

**Tableau N°08 : Régularisation de l'IBS**

Désignation	2011	2012	2013	2014
Différence sue CA	6288430	3195939	2621149	19885054
Droits TAP	125769	63919	52423	397701
Différence sur CA net	6162661	3132020	2568726	19487353
Provision clients		15656310	4055646	-
Provision perte m/ses	-	-	-	12712577
Provision perte de valeurs	-	-	-	19711956
Total Imposable à L'IBS	61162661	18788331	6624372	51911885
Taux d'IBS	25%	25%	25%	25%
Droits IBS	1540665	4697083	1656093	12977971
Taux de pénalité	25%	25%	25%	25%
Pénalité	385166	1174271	414023	3244493
Total IBS+Pénalité	1925832	5871353	2070116	16222464

Source : Document interne de la DRV

- **Imposition en matière d'IRG :**

La base nette imposable en matière d'IBS déduction faite des droits IBS y afférents ainsi que la créance de 20.000.000 DA seront reprises en matière d'IRG retenue à la source au taux de 10%, soit :

**Tableau N°09 : Régularisation de l'IRG**

Désignation	2011	2012	2013	2014
Différence Imposable IRG	4 621 996	2 349 018	1 926 545	14 615 514
Créance injustifiée	20 000 000	-	-	-
Total Imposable IRG	24 621 996	237 015	1 926 545	14 615 514
Droits IRG 10%	2 462 200	234 902	192 654	1 461 551
Taux de pénalité	25%	25%	15%	25%
Pénalité	615 550	58 725	28 898	365 388
<b>Total IRG+ Pénalité</b>	<b>3 077 749</b>	<b>293 627</b>	<b>221 553</b>	<b>1 826 939</b>

Source : Document interne de la DRV



### **III-2-4) Réponse et régularisations définitives du contribuable**

#### **III-2-4-1) Réponse du contribuable :**

La réponse du contribuable est négative par rapport aux résultats de la vérification de la comptabilité concernant la forme et le fond pour la période 2011 à 2014. (Annexe N°04).

Faisant suite la réponse citée ci haut dan laquelle le contribuable « X » conteste les résultats de la vérification comptable de la société SARL « X », portés à la connaissance du contribuable suivant la notification N°XX SRV d'Alger du 16/12/2015, le détail des points du contribuable de contestation sont ci après détaillés :

#### **A) Exercice 2011 :**

En ce qui concerne le compte 45102 « Créances sur associés », il s'agit d'une avance consentie pour un financement inter entreprises du même groupe, sachant que le montant de cette créance est recouvré intégralement durant l'exercice 2012, les copies des chèques ainsi que les avis débit et crédit pour le montant sont joint.

#### **B) Exercices 2012,2013 :**

Concernant le compte provisions pour clients douteux, pour un montant de 15.656.310 DA, exercice 2012, des poursuites ont été réellement engagées à l'encontre du client défaillant, un jugement avec la forme exécutoire à été obtenu.

#### **C) Exercice 2014**

Le montant comptabilisé dans le compte 6580 « Manquants de marchandises » pour une valeur de 12.712.577 DA, il s'agit de six manquants d'approvisionnements de marchandises sur navires relevés par des procès verbaux établis par un expert agrée en corps des navires et facultés maritimes.

S'agissant de la perte de la valeur sur compte de tiers pour le montant de 19.711.956 DA, il s'agit de la reconstitution de la perte de valeur comptabilisée durant les exercices durant les exercices précédents à savoir 2012 pour un montant de 15.656.310 DA et 2013 pour un montant de 4.055.646 DA.

### **III-2-4-2) Régularisations définitives**

En réponse aux points de constatation du contribuable, détaillés ci haut, et après étude et analyse des pièces jointes à la réponse du contribuable, ainsi que la séance de travail pour étude de votre réponse du 07/03/2016 suivant la convocation N°XX du 29//02/2016 (Annexe N°05), les motifs de rejet et d'acceptation de ses derniers sont les suivants :

#### **A) Exercice 2011 :**

L'imposition en matière d'IRG du montant de 20.000.000 DA afférente au compte 45102 « Créances sur associés », est abandonné, les pièces présentées confirment la véracité des écritures.

#### **B) Exercices 2012,2013 :**

La provision pour clients douteux constituée en 2012 pour un de 15.656.310 DA, est accordée, les poursuites judiciaires à l'encontre du client défaillant engagées font foi, aucune justification pour la provision de 2013, par conséquent il sera maintenu en imposition.

#### **C) Exercice 2014 :**

Les manquants de marchandises comptabilise dans le compte 6580 pour un montant de 12.712.577 DA, ne peut être admis en déduction, aucuns procès n'est établis par les services comptants de la direction des impôts.

S'agissant de la perte de valeur sur compte de tiers pour le montant de 19.711.956 DA, il sera accorder puisqu'il est maintenu en imposition au titre des exercices 2012 et 2013, et il s'agit de la reconstitution de la perte de valeur comptabilisée durant les exercices précédents à savoir 2012 pour un montant de 15.656.310 DA et 2013 pour un montant de 4.055.646 DA

De ce qui précède la situation fiscale du contribuable définitive sera comme suite :

#### **D) Régularisation fiscale définitive**

##### **➤ Imposition en matière d'IBS :**

Les réintégrations des comptes de charges cité ci-haut, seront reprises en imposition en matière d'IBS au taux de 25% assorties des pénalités y afférentes :

**Tableau N°10 : Régularisation définitive de l'IRG**

<b>Désignation</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Provisions clients douteux	4 055 646	-
Provisions manque marchandises	-	12 712 577
Total Imposable à L'IBS	4 055 646	12 712 577
Droits IBS 25%	1 013 912	3 178 144
Taux de pénalité	25%	25%
Pénalité	253 478	794 536
Total IBS+Pénalité	1 267 389	3 972 680

**Source :** Document interne de la DRV

**E) Rédaction de la fiche de fin des travaux de vérification**

Après l'établissement de la notification de redressement définitive l'administration fiscale rédige une fiche de fin de vérification (Annexe N°06)

**F) Etablissement du rôle**

Après avoir fini les vérifications, les montants définitifs des droits ou bien les pénalités seront fixés par l'administration fiscale et envoyés par voie de rôle au contribuable

Dans notre cas, le contribuable paye des pénalités et reçoit des droits d'IBS concernant la période 2013 et 2014. Ces totaux sont récapitulés dans (Annexe N°07).

### **Conclusion**

En dépit de la nocivité du phénomène de la fraude fiscale, et ses influences sur l'économie du marché et les recettes de l'Etat d'une façon générale, il est primordial que les organismes fiscaux mettent en place des mesures de lutte contre la fraude fiscale en faisant recours au contrôle fiscal

Ainsi, le contrôle fiscal reste l'un des outils les plus efficaces dans la mesure où il joue un rôle financier très important.

Autrement dit, les résultats des vérifications constituent des recettes supplémentaires pour le budget de l'Etat.

*Conclusion  
générale.*

## *Conclusion générale*

---

L'existence du phénomène de la fraude fiscale est devenue un sérieux problème car il n'est pas aisé à cerner ou à gérer, vu sa diversité, sa complexité et l'importance de son développement.

Toutefois, Les spécialistes de la fiscalité affirment que les contribuables fraudeurs éludent l'impôt dont ils sont redevables, soit par l'utilisation des failles de la législation fiscale en vigueur (évasion fiscale), ou par le non-respect de cette réglementation (la fraude fiscale).

C'est pourquoi, les causes de la fraude et de l'évasion fiscale sont multiples et extrêmement varié, certains le justifient éventuellement par l'importance de la part qu'occupent les charges fiscales dans le revenu, d'autre le justifient par l'inadaptation du système fiscal, l'instabilité des dispositions de la législation fiscale, ou par la pression fiscale.

En outre, le système fiscal algérien est un système déclaratif, par conséquent le contribuable est doté de la responsabilité de la détermination, de la déclaration et de paiement de l'impôt, ce qui lui offre un certain degré de liberté de proposer des bases d'imposition de son choix, ainsi de recourir aux différentes pratiques de fraude ou d'évasion fiscale à savoir : La dissimulation ou tentative de dissimulation, la production de pièces fausses ou inexactes, la passation des écritures inexactes ou fictives, l'organisation des insolvabilité, le recours aux activités informelles, etc.

On conçoit dès lors le rôle fondamental du contrôle fiscal pour réparer les omissions, erreurs et insuffisances de déclaration commises par le contribuable, par ailleurs, l'apparition du contrôle fiscal n'est qu'un corollaire du système déclaratif.

A cet effet, le contrôle fiscal est à l'ordre du jour, il englobe les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de s'assurer de l'exactitude et de la cohérence des mentions portées sur les déclarations souscrites, et de veiller à la réparation des omissions, des insuffisances et des erreurs d'imposition. Cela grâce à sa politique dissuasion et de répression de la fraude fiscale.

Par ailleurs, le contrôle fiscal reste le moyen le plus efficace en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Etant donné de son pouvoir de soumettre les contribuables à la vérification de la comptabilité qui est un instrument très important sur lequel repose l'action de contrôle effectué.

## *Conclusion générale*

---

Dans ce contexte, la démarche de vérification se déroule suivant une démarche bien détaillée, elle se débute par l'envoi d'un avis de vérification en premier lieu accompagné de la charte de contribuable, et se termine par l'envoi du rôle de régularisation, cette démarche doit respecter toutes les instructions exigées par la loi que ce soit par le contribuable, ou par le vérificateur en respectant les dispositions édictées par la loi.

A travers notre travail de recherche, et du stage pratique effectué au sein de la Direction des Recherches et Vérifications(DRV), nous avons eu l'occasion de travailler sur plusieurs dossiers fiscaux de certains contribuables, c'est ainsi nous avons pu constater que la démarche du contrôle fiscal suivie par l'administration fiscale et présumée en la vérification de comptabilité est le moyen le plus utilisé et le mieux placé pour lutter contre tout acte servant de base à éluder l'impôt, mais vue l'étendu, la diversité et la complexité des manœuvres frauduleuses, la vérification de comptabilité reste toujours insuffisante pour éliminer définitivement les traces de ces dernières (ce qui confirme partiellement la deuxième hypothèse), et ce pour plusieurs raisons dont :

- L'impossibilité de vérifier tous les contribuables vue le nombre important des contribuables vérifiés par rapport au nombre de dossiers à contrôler ;
- Manque de transparence entre l'administration fiscale et les contribuables.
- La très forte proportion de cas rejets de comptabilité qui conduit à l'application des procédures unilatérales de redressement, dans ce cas l'utilisation de la méthode financière implique automatiquement le rejet de la comptabilité.

Dès lors, nous tenons à souligner que l'administration fiscale ne sera jamais protégé en totalité contre la fraude et l'évasion fiscale, en conséquence, nous proposons des solutions afin de rendre plus performant le dispositif du contrôle fiscal, parmi ces suggestions, nous mentionnons :

- Le renforcement des moyens attribués aux agents vérificateurs ;
- Echange d'informations entre les différentes administrations ;
- Amélioration des procédures de contrôle fiscal ;
- Recourir plus à l'outil informatique plutôt qu'à l'outil manuscrit pour les enregistrements, le traitement et la transmission des données ;

## *Conclusion générale*

---

- Accorder à l'administration fiscale les moyens matériels et humains en éléissant son effectif par voie de recrutement sélectif ;
- Appliquer de sévères sanctions envers les fraudeurs dans le but de décourager les autres contribuables qui désirent fuir l'impôt.

D'après la recherche effectuée et vue les difficultés rencontrées, il nous semble pertinent de s'interroger et d'approfondir les travaux de recherche portant sur les pratiques et procédés frauduleux, afin de pouvoir intégrer au jeu fiscal la possibilité d'une détection meilleure de ces derniers.



## ***Bibliographie***

### ***Ouvrage :***

1. A MARGAIRAZ, la fraude fiscale et ses succédané, Lausanne, 3<sup>ème</sup> édition, 1977 ;
2. BARILARI, DRAPE, Lexique Fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Dalloz, Paris, 1992 ;
3. Camille Rossier, L'impôt, Ed. Montaigne, PUF, Paris, 1936 ;
4. Camille Scailteur, le contribuable et l'Etat, éd. Broché, 1961 ;
5. Charles Robbez MASSON (C.R), la notion d'évasion fiscale en droit interne français, éd. LGDJ, 1990 ;
6. COZIAN, (M) : L'impôt sur le revenu en question, Litec, 1989 ;
7. D. Marchat, « droit fiscal et fiscalité de l'entreprise », édition L'hermès, 1994 ;
8. Francis, La pratique de la vérification de comptabilité, éd. Francis Lefebvre, 1997 ;
9. GAUDEMET, finance publique, Tome 2, 5<sup>éd</sup>, Paris, Montchrestien, 1976 ;
10. J. Claud MARTINEZ, la fraude fiscale, que sais-je ?, PUF, Paris, 1984 ;
11. J.J. BIENVENU, T. LAMBERT, Droit fiscal, 3<sup>ème</sup> édition, PUF, PARIS, 2003 ;
12. J-C. Martinez, la fraude fiscale, collection Que sais-je, PUF, Paris, 1990 ;
13. JEAN JACQUES NEUER, " fraude fiscale internationale et répression", PUF, 1985 ;
14. Lucien Mehl et P. Beltrame, Science et techniques fiscales, Themis, Paris, 1984 ;
15. M. Cozian, Précis de la fiscalité de l'entreprise, Litec, Paris, 1990 ;
16. M. BOUVIER, « introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », LGDJ, coll., système fiscalité, 7<sup>ème</sup> édition, 2005 ;
17. Patrick PHILIP, « Les droits de la défense face au contrôle fiscal ». Economica, 2002 ;
18. Paul Marie Gaudemet et Joel Molinier, Finances Publiques, Tome 2, 6<sup>ème</sup> éd., Paris, Montchrestien, 1992 ;
19. T. DELAHAYE, le choix de la voie la moins imposée, éd. Bruyant, Bruxelles, 1977 ;
20. Vernier, Eric, fraude fiscale et paradis fiscaux : décrypter les pratiques pour mieux les combattre, éd. Dunod, Paris, 2014 ;

### ***Textes législatifs et réglementaires***

- 1) Code de commerce, Algérie, DGI, Algérie, 2007 ;
- 2) Code de la Taxe sur le Chiffre d'Affaires, DGI, Algérie, 2018 ;
- 3) Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées, DGI, Algérie, 2018 ;
- 4) Code des Procédures Fiscale, DGI, Algérie, 2018 ;
- 5) Code général des Impôts, France, DGI, Algérie, 2018 ;
- 6) Code Pénal Algérien, DGI, Algérie, 2015,
- 7) Code Pénal Français, DGI, Algérie, 2018.
- 8) Loi de finance complémentaire, Algérie ;

### ***Thèses :***

- 1) Cécile BAZART, la fraude fiscale : modélisation du face à face Etat- Contribuables, thèse de doctorat, Université Montpellier 1.
- 2) Frédéric STASIAK, Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, Luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, Nancy, 2011 ;
- 3) Frédéric STASIAK, les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat, Université de Nancy 2, 2011 ;

### ***Mémoires :***

- 1) Belkacemi Rabah, Contrôle fiscale en Algérie : évaluation et perspectives, mémoire de fin d'études, 16<sup>ème</sup> promotion 1997-1999.
- 2) Nourddine HAROUN, optimisation de l'action de l'administration fiscale en matière de lutte contre la fraude fiscale, mémoire de fin d'études, IEDF, 21<sup>ème</sup> promotion 2002-2004 ;
- 3) Wafa Bouhali, LA lutte contre la fraude fiscale, mémoire de fin d'études, IEDF, 20<sup>ème</sup> promotion 2001-2003 :

### ***Autres documentations :***

- 1) Bulletin de services fiscaux n°17, Décembre 1996 .
- 4) Charte du Contribuable vérifié, 2017 ;
- 5) Circulaire n°122 /DGI/DRV/2009 du 15/06/2009 ;
- 6) Guide pratique du contribuable, DGI, Algérie, 2010 ;
- 7) Lettre de la DGI ;

**Sites internet :**

[www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

[www.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com)

[www.scholarvox.com](http://www.scholarvox.com)

<http://www.lesoleil.sn/2016-03-22-23-21-32/itemlist/user/2518-ama.html?start=320>

<https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/23784-evasion-fiscale-definition>

<http://dictionnaire.sensagent.leparisien.fr/%C3%A9vasion%20fiscale/fr-fr/>

<http://dictionnaire.sensagent.leparisien.fr/%C3%A9vasion%20fiscale/fr-fr/>

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/medias-et-presse/articles-de-presse/1449-avril-2018>

[https://www.huffpostmaghreb.com/2015/07/14/fuite-des-capitaux-et-evasion-fiscale--les-chiffres-choc-de-la-commission-ksentini- n\\_7793024.html](https://www.huffpostmaghreb.com/2015/07/14/fuite-des-capitaux-et-evasion-fiscale--les-chiffres-choc-de-la-commission-ksentini- n_7793024.html)

<http://www.algerie-focus.com/2017/03/economie-linformel-represente-45-pnb/>,

## Table des matières

Introduction générale .....	1
Chapitre01 : Analyse des phénomènes de la fraude et l'évasion fiscale .....	6
Introduction du chapitre :.....	7
Section 01 : Notions et classifications de la fraude fiscale.....	8
I.1.1) Définition de la fraude fiscale : .....	8
I.1.2) Eléments constitutifs de la fraude fiscale : .....	10
I.1.2.1) L'élément légal : .....	10
I.1.2.2) L'élément matériel : .....	11
I.1.2.3) L'élément moral (intentionnel) :.....	12
I.1.3) Classifications de la fraude fiscale : .....	13
I.1.3.1) Classification juridique :.....	13
I.1.3.2) Classification matérielle .....	14
I.1.3.3) Classification géographique : .....	16
I.1.3.4) Classification selon le statut du fraudeur : .....	16
Section 02 : Phénomène de l'évasion fiscale.....	17
I.2.1) Définitions de l'évasion fiscale .....	17
I.2.2) Les formes de l'évasion fiscale .....	19
I.2.2.1) L'évasion fiscale interne.....	19
I.2.2.2) L'évasion fiscale internationale .....	20
I.2.3) Evasion fiscale et notions voisines .....	21
I.2.3.1) L'optimisation fiscale.....	21
I.2.3.2) Paradis fiscal .....	21
I.2.3.3) L'exil fiscal .....	22
I.2.3.4) Niche fiscale .....	22
I.2.3.5) L'abus de droit : .....	22
I.2.3.6) L'habileté fiscale.....	22
I.2.3.7) L'abstention fiscale .....	22
I.2.3.8) Le bouclier fiscal .....	22
I.2.3.9) L'expatriation fiscale .....	23
I.2.4) Distinction entre l'évasion fiscale et la fraude fiscale.....	23

Section 03 : Formes et Ampleur de la fraude fiscale en Algérie. ....	25
I.3.1) Formes de la fraude fiscale.....	26
I.3.1.1) Dissimulation ou tentative de dissimulation .....	26
I.3.1.2) Production de pièces fausses ou inexactes .....	29
I.3.1.3) Passation des écritures inexactes ou fictives.....	29
I.3.1.4) Organisation des insolvabilités .....	29
I.3.1.5) Eluder ou retarder le paiement de l'impôt.....	29
I.3.1.6) Le fait de se livrer à une activité informelle.....	30
I.3.2) Sanctions et peines correctionnelles de la fraude fiscale .....	30
I.3.2.1) Sanctions de la fraude fiscale :.....	30
I.3.2.2) Peines correctionnelles : .....	31
I.3.3) Ampleur de la fraude fiscale en Algérie :.....	31
Conclusion : .....	34
Chapitre 02 :Cadre Théorique, Juridique et Organisationnel du contrôle fiscal .....	35
Introduction du chapitre :.....	36
Section 01 : Aspect théorique du contrôle fiscal.....	37
II.1.1.1) Définitions : .....	37
II.1.1.2) Rôles du contrôle fiscal : .....	38
II.1.1.3) Finalités du contrôle fiscal .....	39
II.1.1.4) Différentes formes de contrôle fiscal : .....	40
Section 02 : Aspect juridique du contrôle fiscal. ....	43
II.2.1) Cadre légal du contrôle fiscal :.....	44
II.2.1.1) Droit de contrôle : .....	44
II.2.1.2) Droit d'enquête :.....	44
II.2.1.3) Droit de communication :.....	45
II.2.1.4) Droit de visite : .....	45
II.2.1.5) Droit de reprise :.....	46
II.2.2) Obligations des contribuables .....	46
II.2.2.2) Obligations fiscales.....	47
II.2.3) Droits et garanties accordées aux contribuables : .....	49
II.2.3.1) Garanties liées à l'exercice du droit de vérification .....	49
II.2.3.2) Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement :.....	51

Section 03 : Aspect organisationnel du contrôle fiscal.....	51
II.3.1) Le programme de vérification.....	51
II.3.2) Travaux préparatoires de la vérification .....	53
II.3.2.1) Examen des dossiers fiscaux.....	53
II.3.2.2) L'envoi de l'avis de vérification .....	53
II.3.3) Déroulement de la vérification.....	55
II.3.3.1) Intervention sur place .....	55
II.3.3.2) Examen critique de la comptabilité.....	55
II.3.3.3) Appréciation générale de la comptabilité.....	58
II.3.4) Procédures de redressement .....	60
II.3.4.1) Procédures contradictoires .....	60
II.3.4.2) Procédures de redressement unilatérales.....	60
II.3.5) Travaux de fin de vérification .....	61
II.3.5.1) La notification des résultats .....	61
II.3.5.2) Opérations de clôture de contrôle .....	63
II.3.5.3) Emission d'un rôle de régularisation .....	63
II.3.5.4) Droits aux recours .....	64
Conclusion : .....	66
Chapitre 03: Cas pratique Portant sur la vérification de la comptabilité .....	67
Introduction du chapitre.....	68
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (DGI) .....	69
III.1.1) Direction générale des impôts : .....	69
III.1.1.1) Structure organisationnelle de la DGI : .....	69
III.1.1.2) Organigramme de la DGI : .....	70
III.1.2) Les structures chargées du contrôle fiscal .....	72
III.1.2.1) Présentation de la DRV : .....	72
III.1.2.2) Présentation de la DGE .....	76
III.1.2.3) Présentation du SRV .....	76
III.1.2.4) Présentation de la (DIW) .....	77
III.1.2.5) Présentation du (CDI).....	77
Section 02 : Cas de vérification de comptabilité d'une entreprise commerciale	
SARL « X » .....	80
III-2-1) Déroulement de la vérification.....	80
III-2-1-1) Préparation de la vérification .....	80

III-2-2) Résultats de la vérification de la comptabilité .....	81
En la Forme .....	81
En le fond .....	81
III-2-3) Régularisation initiale .....	82
III-2-3-1) Régularisation du CA .....	82
III-2-3-2) Régularisation fiscale .....	83
III-2-4) Réponse et régularisations définitives du contribuable.....	86
III-2-4-1) Réponse du contribuable : .....	86
III-2-4-2) Régularisations définitives .....	87
Régularisation fiscale définitive .....	87
Conclusion .....	89
Conclusion générale :.....	91
Bibliographie	
Annexes	

# **Annexes**



Envoyer par message

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à II, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle itiné.

ANNEXE N° 1

Envoyer par message

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux  
de Vérification

Le  
Numéro de l'affaire  
Numéro d'identification Fiscale.  
Nom / Prénom ou raison sociale  
Activité  
Adresse. Tel.  
Avis de vérification N° du  
Remis-le.....  
Période à vérifier du ..... au.  
Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :  
Date de début des travaux préparatoires .....  
Date du contrôle inopiné (1).....  
Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) .....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

ANNEXE N° 2

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

**Notification de Redressement**  
**Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Non, prénom et grade  
des vérificateurs

ANNEXE N° 3

Siège social :

Capital social : 200 000 000.00 DA

Tél :

- Fax :

- E-mail :

~~Alger~~, le 24 janvier 2016

Madame la chef de service Recherches et Vérifications  
SRV D'ALGER

Réf : Notification de Redressement  
n° SRV D'ALGER du 16/12/2015.

**Objet : Observations et Justifications.**

MADAME,

Faisant suite à la notification de redressement citée en référence, nous avons l'honneur de vous adresser nos observations et de vous faire parvenir nos justifications sur les remarques et éléments formulés par vos collaborateurs à l'issue de la vérification de la comptabilité de notre société pour la période 2011 à 2014.

**I. SUR LA FORME:**

Les vérificateurs ont constaté que la tenue de la comptabilité financière de notre Société est jugée probante et répond à la réglementation en vigueur, notamment le Code de Commerce et le référentiel du Système Comptable Financier et leurs textes d'applications.

Ce caractère fiable de notre comptabilité conforte la régularité des livres et registres comptables ainsi que la cohérence des informations reflétées par les situations financières élaborées par notre société.

ANNEXE N° 4

## II. SUR LE FOND :

### Exercice 2011 :

La mise à distribution des dividendes de 22 222 222 DA décidée par l'Assemblée Générale Extraordinaire tenue le 01 juin 2011 dans sa résolution n°01 est effectuée au profit des quatre associés à part égale en valeur nette d'impôt soit un montant de 20 000 000 DA -- après déduction de la retenue à la source de 10% représentant l'IRG sur les revenus des capitaux mobiliers prévue par l'article 104 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés, dont ci-joint copies des pièces justificatives (*Annexe 1*) :

RUBRIQUES	VALEUR	JUSTIFICATION
Dividende brut	22 222 222 DA	
Retenu à la source de l'IRG de 10%	-2 222 222 DA	Quittance RCD n° 123 du 19 juillet 2011 +G50 du moins de Juin 2011
Dividende net	20 000 000 DA	Copies des chèques remis aux Associés

En ce qui concerne la créance de 20.000.000 DA détenue sur la SARL ~~SA~~, il s'agit d'une avancée de fonds consentie pour un financement inter entreprises du même groupe, sachant que le montant de cette créance est recouvré intégralement en 2012, dont ci-joint copies des pièces justificatives (*Annexe 2*) :

### Exercices 2012.2013 :

La perte de valeur de l'année 2012 d'une valeur de 15 656 310 DA, constatée par la société sur la créance en souffrance est dûment justifiée par des poursuites administratives et judiciaires engagées à l'encontre du client ~~SA~~ défaillant. Les démarches initiales par la Société ont abouti à l'obtention d'un jugement avec la forme exécutoire (*Annexe 3*)

Cette perte de valeur sur comptes de tiers est :

- Nettement précisée par le risque de non recouvrement apparaissant dans l'examen du dossier contentieux de ce client,
- Inregistrée effectivement en comptabilité de la Société

ANNEXE N° 4

c) Déclarée dans le relevé des provisions prévu par l'article 152 du CID & TA et joint au Bilan Fiscal.

Ainsi, il apparaît que la constitution de cette perte de valeur reste conforme à toutes les exigences définies par l'article 141-5 du CID & TA et ne peut de ce fait donner lieu à une réintégration.

Il va sans dire que cette perte de valeur sur comptes de tiers est reprise en produits conformément aux stipulations du SCF et du CID & TA ; lorsque les démarches- en cours entreprises par la Société pour recouvrer ses droits - aboutissent à leurs fins.

Il y a lieu de noter que la société procède à la fin de chaque exercice à l'appréciation et l'évaluation du contentieux commercial et effectue pour les pertes de valeur en question les reprises en produits et les dotations nécessaires pour les créances douteuses.

#### Exercice 2014

##### a) Manquants de marchandises de 12 712 577 DA

La société n'a pas mouvementé le compte 6850 comme mentionné.  
Au fait, la valeur de 12 712 577 DA représente en l'enregistrement au compte 6580 « Autres charges de gestion courante » des six manquants d'approvisionnement de marchandises observés sur navires. (annexe 4)

Il importe de mentionner que dans l'activité d'importation des produits fongibles tels que les céréales et aliments de bétail, les manquants de réceptions de marchandises sur navires sont très fréquents ; en égard aux aléas des transports maritimes et des risques de perte au cours des traversées des bateaux.

Il y a lieu de préciser que ces manquants sont relevés par des Procès Verbaux de Constats délivrés par un Expert Agréé en Corps de Navires et Facultés Maritimes (Agrément UAR n° 007/2001) et contresignés par les Commandants des Navires ; en vue d'obtenir les dédommagements auprès des clubs de protections des armateurs.

En outre, il faut mentionner que les quantités réelles de marchandises réceptionnées au port sont justifiées par des états récapitulatifs des pesées délivrés par l'Entreprise Portuaire. (annexe 5)

ANNEXE N° 4

A titre d'illustration, sur la valeur des manquants de l'année 2014 estimée à 12 712 577 DA ; la Société a pu récupérer à ce jour plus de 75%, soit un remboursement de 9 574 506 DA enregistré au compte de Produits approprié 7570 « Autres produits exceptionnels ». (annexe 6).

Le reliquat des remboursements dus d'un montant de 3 138 071 DA interviendra après finalisation de l'étude des dossiers par les Clubs de protection des armateurs.

Il est clair que nous ne sommes pas en présence de manquants de marchandises sur site de la société, lesquels nécessitent bien entendu l'intervention du service des impôts territorialement compétent pour observation et constat mais de manquants au port avant la réception de la marchandise.

b) Pertes de valeur sur comptes de tiers : 19 711 956 DA :

La valeur de 19 711 956 DA signalée dans votre notification comme « Provision pour perte de valeur de marchandises » reflète le montant des pertes de valeur sur dépréciation des comptes clients douteux évoqué ci-dessus :

- Exercice 2012 : 15 656 310 DA,
- Exercice 2013 : 4 055 646 DA

Il s'agit de la reconstitution de la perte de valeur comptabilisée durant les exercices précédents ; compte tenu du fait que les relances et les mises en demeure adressées aux clients litigieux n'ont pas encore obtenu les résultats escomptés par la Société.

Il va sans dire que la reprise en 2014 de cette perte de valeur constatée en 2013 figure dans le compte 7850 « Reprises de pertes de valeur » pour le même montant de 19 711 956,97 DA et par voie de conséquence ces montants ne peuvent être réintégrés à la base imposable de l'IBS (annexe 7).

ANNEXE N° 4

c) Concordance du chiffre d'affaires comptabilisé et déclaré.

Les discordances sur le niveau du chiffre d'affaires comptabilisé et déclaré signalés dans la notification ne prennent pas en considération la répartition exacte entre :

- 1) Le chiffre d'affaires soumis au taux normal de 17%
- 2) Le chiffre d'affaires soumis au taux réduit de 7%.

Précisée dans le tableau justificatif suivant et repris dans les journaux de ventes périodiques :

RUBRIQUES	ANNEE 2011	ANNEE 2012	ANNEE 2013	ANNEE 2014
CA soumis au taux de 17%	1 158 852 115,93	403 398 076,77	14 464 869,06	78 379 499,61
Soja	1 128 758 144,00	379 897 799,00	0,00	60 821 426,32
Phosphate	4 452 250,00	3 977 550,00	9 226 095,00	12 550 534,83
CMV	3 100 209,27	3 853 300,00	0	0,00
Prestations de services (Transport)	22 541 512,66	15 669 427,77	5 238 774,06	5 007 538,46
CA soumis au taux de 7%	1 494 493 803,25	1 015 680 128,98	0,00	786 483 845,74
Mais	1 494 493 803,25	1 015 680 128,98	0	786 483 845,74
CA exonéré	0,00	373 098 455,00	3 486 708 835,00	3 117 595 663,00
Mais	0	279 053 660,00	1 964 561 767,00	1 886 900 733,00
Soja	0	93 460 585,00	1 521 531 783,00	1 230 694 930,00
CMV	0	584 210,00	615 285,00	0
Chiffre d'affaires Global HT	2 653 345 919,18	1 792 176 660,75	3 501 173 704,06	3 982 459 008,35

Ces chiffres relatifs à notre activité commerciale sont :

- a) Enregistrés dans les livres et documents comptables de la Société, d'une part,
- b) Déclarés à l'Administration Fiscale (G50, Etat 104) et justifiés par les documents commerciaux (Factures de ventes), d'autre part.

ANNEXE N° 4



Ceci étant, il est utile de mentionner, que pour l'année 2014 le total des encaissements clients de 4 363 048 443 DA trouve sa justification dans les éléments suivants :

Désignations	Montant (DA)	Justification
Encaissements sur relevé bancaire 2014	4 429 378 203,16	Etats des encaissements selon relevé bancaire(annexe8)
Divers remboursements (manquants – assurances)	-19 690 717,67	Etat récapitulatif+avis de crédits (annexe 9)
Restitution Douane Bejaia	-34 320 218,00	Avis de crédit (annexe 10)
Chèques reçus en 2013 et encaissés en 2014	-20 677 990,00	Remises+ état de rapprochement (annexe 11)
Chèques reçus en 2014 et encaissés en 2015	+8 196 156,95	Remise + état de rapprochement (annexe 12)
Encaissements clients	4 362 885 434,44	
Différence d'encaissements entre relevé bancaire et journal auxiliaire.	159 803,73	

Il apparaît clairement que l'avance commerciale de 20 824 208 DA reçue du Client Sarl FSTAR est comprise dans le montant global des encaissements clients qui est de 4 363 048 443 DA et ne peut de ce fait être assimilée à un chiffre d'affaires.

En outre, ce montant de 20 824 208 DA considéré comme une avance commerciale récapitule les excédents de règlements opérés par ce client en 2014 comme il apparaît dans l'évolution des mouvements de facturations et d'encaissements portés sur son compte (annexe 13).

### III. REGULARISATIONS FISCALES ENVISAGEES :

Compte tenu des éclaircissements et justifications apportés ci-dessus, il s'avère que notre Société n'a commis aucun manquement et n'a effectué aucune irrégularité, ou insuffisance de déclaration engendrant des modifications des bases imposables de ses contributions fiscales au titre de la période vérifiée 2011 à 2014.

ANNEXE N°4

Il en résulte que les propositions de redressements fiscaux du SRV D'ALGER en matières de :

- Taxes sur le Chiffre d'Affaires : TVA
- Impôts Directs & Taxes Assimilées : TAP - IBS et IRG retenues à la source

Nc peuvent être imputables à notre Société.

D'avance, nous vous remercions de votre compréhension et nous vous prions d'agréer, Madame la chef de service des Recherches et Vérifications de la Wilaya d'Alger, l'assurance de notre considération distinguée.

ANNEXE N° 4



Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n°24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux  
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom et raison sociale

Activité

Avis de vérification N°

du

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration.....

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

ANNEXE N° 6

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N°: 385 Année: 2016

مديرية الضرائب والجمارك



A  
 E  
 L  
 S  
 D  
 (Cachet d'identification)

(1) السيد  
 (2) النشاط او المهنة  
 (3) العنوان  
 (4) رقم التعريف الاحصائي  
 (5) رقم التعريف الضريبي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Stat 11.27 - P.A. 09/04, Alger (21/2)

IMPOTS, TAXES, DROITS ou Prélèvements Réductifs	ANNEE de l'année fiscale imposée ou déduite	BASE Imposable (A)	BASE Imposable déduite (B)	MONTANT rattachement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductible	MONTANT des Droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposition (D=BC)	De la base exonération (E=CE)			Taux	Montant	
LR.G.												
Mutualités et Amendes (MHRG) I.S.S.	2015	351.822.250	418.646	25%	87.955.562	37.194.943			15.489.949	25%	253.498	1.262.389
	2014	157.224.683	144.599.092	23%	36.166.615	33.988.943			8.923.892	25%	280.973	3.684.865
Versement Forcitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée												
Réintégration TVA/marchés												
Pénalités Cessation/TVA												
Taxe sur achats												
E 2/00 - Enregistrement												
C 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B 00 - TF et TA												
C 1 - F 00 - Impôt sur le Patrimoine												
<b>TOTAL GENERAL DU RÔLE</b>									<b>3937803</b>	<b>25%</b>	<b>387454</b>	<b>4922264</b>

ANNEXE N° 7

①













FORME DESTINEE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0

Dénomination de l'entreprise:

Activité:

IMPORTATION

Adresse:

Exercice du

01/01/13

au

31/12/13

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	01		02	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		3 339 870		2 372 205
Autres charges opérationnelles	4 570 351		2 953 226	
Dotations aux amortissements	46 183 579		59 654 902	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
VII- Résultat opérationnel		301 650 755		302 561 069
Produits financiers		321 750		
Charges financières	9 392 079		1 930 912	
VIII- Résultat financier		321 750		321 750
IX- Résultat ordinaire		301 650 755		302 561 069
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
X- Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	87 774 312		27 668 110	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire			61 828	
XI- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		213 876 443		274 892 959

(\*) A détailler sur état annexe à joindre

ANNEXE N° 10



PRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0

raison de l'entreprise:

activité:  
adresse:

vente aliment de bétail

Exercice du 01/01/14 au 31/12/14

COMPTE DE RESULTAT

LIBELLES	2014		2013	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
RESULTAT NET DE L'EXERCICE				

(\*) A détailler sur état annexe à joindre

ANNEXE Nos 11

# Résultat du contrôle fiscal

Année 2000-2016

	V.C	V.A.S.F.E	C.S.P	V.P	C.E.V	TOTAL
	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées	Droits et Pénalités Rappelées
2000	10 308 592 184	-	-	-	1 414 891 454	11 723 483 638
2001	12 858 195 730	320 209 419	-	-	1 793 179 754	14 971 584 903
2002	17 016 564 862	796 142 215	-	-	1 996 090 092	19 808 797 169
2003	15 563 409 103	715 571 893	-	-	1 813 367 844	18 092 348 840
2004	10 427 799 232	815 354 504	-	-	2 375 836 295	13 618 990 031
2005	15 047 297 648	738 939 601	-	-	2 546 043 099	18 332 280 348
2006	73 670 021 141	985 853 319	39 880 134 427	-	2 487 118 984	117 023 127 871
2007	14 037 698 534	1 307 265 625	33 162 154 643	-	2 747 560 815	51 254 679 617
2008	20 533 836 095	1 358 151 502	30 015 195 068	-	3 626 855 141	55 534 037 806
2009	74 595 800 023	1 288 454 301	28 246 714 392	-	3 443 525 005	107 574 493 721
2010	41 503 322 158	5 896 155 780	32 293 982 830	1 189 796 240	3 859 279 350	84 742 536 358
2011	34 153 564 965	1 633 126 160	26 224 016 076	1 434 994 181	4 354 199 248	67 799 900 630
2012	31 359 523 794	99 802 319	24 161 201 346	1 201 532 318	4 186 403 777	61 008 463 554
2013	36 255 037 286	1 507 555 995	26 953 101 474	1 954 585 861	4 656 074 370	71 326 354 986
2014	126 406 853 547	2 141 260 235	26 196 634 681	2 171 117 811	5 109 362 702	162 025 228 976
2015	37 613 408 727	4 295 119 078	29 546 942 659	4 495 895 166	5 778 770 457	81 730 136 087
2016	29 423 647 500	2 816 181 614	30 155 438 140	4 809 648 669	6 300 956 646	73 505 872 569

Annexe N°12