

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE_KOLEA.ALGERIE

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et commerciales

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

THEME :

**PROCEDURES D'ETABLISSEMENT D'UN
CONTROLE FISCAL**

Élaboré par :

LITIM FATIMA ZAHRA

Encadreur :

Pr. BOUHADIDA MOHAMED

Lieu du stage : Le centre des impôts de la wilaya de Naama .

Période du stage : du 05/04/2020 au 05/05/2020

2019/2020

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE_KOLEA.ALGERIE

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences financières et commerciales

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

THEME :

**PROCEDURES D'ETABLISSEMENT D'UN
CONTROLE FISCAL**

Élaboré par :

LITIM FATIMA ZAHRA

Encadreur :

Pr. BOUHADIDA MOHAMED

Lieu du stage : Le centre des impôts de la wilaya de Naama .

Période du stage : du 05/04/2020 au 05/05/2020

2019/2020

Remerciements

Tout d'abord, nous remercions ALLAH de nous avoir donné la santé, la volonté et la patience pour bien mener ce travail.

Nous remercions notre encadreur, Monsieur **Bouhadida Mohammed** pour tous ses efforts, son aide, et ses conseils constructifs durant ce projet.

Tout le personnel du centre des impôts de Naama pour leur gentillesse et leur soutien.

L'ensemble du corps professoral et administratif de l'ESC.

Nous remercions tout particulièrement les membres du jury pour avoir accepté de participer en tant qu'examineurs à notre soutenance.

Enfin, nous remercions tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce projet.

Dédicace

Je dédie le fruit de mes efforts à :

La mémoire de mon défunt grand-père Bouhafis Fodil

Puisse Dieu le tout puissant assurer le repos de votre âme par sa sainte miséricorde.

Ma mère,

La source de tendresse. Rien que je puisse dire ne pourrait être assez éloquent pour exprimer ce que tu mérites pour tous les sacrifices que tu n'as cessé de faire depuis ma naissance, durant mon enfance et même à l'âge adulte. Tes prières et ta bénédiction m'ont été d'un grand secours pour mener à bien mes études.

Mon père ,

Aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, l'estime, et le respect que j'ai toujours eu pour toi. Rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon éducation et mon bien être. Ce travail est le fruit de tes sacrifices que tu as consentis pour mon éducation et ma formation.

Ma sœur Monia, mes chers frères : Abd el nour et Fodil , et à toute ma famille ; je vous remercie pour vos encouragements et votre soutien moral.

Tous les profs qui m'ont enseigné à partir du primaire jusqu'à l'école supérieur de commerce.

Tous mes amis (e)s : Fatima zahra ,Amina , Fazia , Boutaina , Taima ,Maha ,yasmine Djihane, mansouria, bahaa el dinne ,Saïd, Mohamed ,kadirou,ibrahim,etc.

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations	I
Liste des tableaux	III
Liste des figures.....	V
Liste des annexes	VI
Résumé et mots clé	VII
Abstract and key words.....	VIII

Introduction générale.....A-D

Chapitre 1 : Le cadre conceptuel du contrôle fiscal

Introduction	01
Section 1 : Généralités sur le contrôle fiscal	02
Section 2 : Cadre organisationnel du contrôle fiscal.....	07.
Section 3 : Cadre juridique du contrôle fiscal	20.
Conclusion du chapitre	

Chapitre 2 : Les procédures du contrôle fiscal

Introduction	37
Section 1 : Le déclenchement du contrôle fiscal	38
Section 2 : Les formes et types de contrôles fiscaux	43
Section 3 : La procédure de vérification.....	56
Section 4 : Les conséquences du contrôle fiscal	70
Conclusion du chapitre	

Chapitre 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

Introduction	78
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	79
Section 2 : procédures de la vérification de la comptabilité.....	85
Section 3 : Les résultats de la vérification de la comptabilité.....	107
Conclusion du chapitre.....	108

Conclusion générale

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
B	
BP	Bénéfices Professionnels
C	
CA	Chiffre d'Affaires
CC	Code de Commerce
CDI	Centre Des Impôts
CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées
CII	Code des Impôts Indirects
CP	Code Pénal
CPF	Code des Procédures Fiscales
CPI	Centre de Proximité des Impôts
CR	Compte de Résultat
CSP	Contrôle Sur Pièces
D	
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DGI	Direction Générale des Impôts
DIW	Direction des Impôts de la Wilaya
DRI	Direction Régionale des Impôts
DRV	Direction des Recherches et de Vérifications
E	
ETB_TCE	Entreprise de Travaux Bâtiment Tous Corps d'Etat)
I	
IBS	Impôt sur le Bénéfice des Sociétés
IFU	Impôt Forfaitaire Unique
IRG	Impôt sur le Revenu Global

S	
SCF	Systeme Comptable Financier
SDC	Sous-Direction du Contentieux
SDCF	Sous-Direction du Contrôle Fiscal
SDM	Sous-Direction des Moyens
SDOF	Sous-Direction des Opérations Fiscales
SDR	Sous-Direction du Recouvrement
SRV	Service Régional de Vérification
T	
TAP	Taxe sur l'Activité Professionnelle
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
V	
VASFE	Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
VC	Vérification de Comptabilité
VP	Vérification Ponctuelle
Vol	Volume

Liste des tableaux

Chapitre	N°	Intitulé	Page
01	1	La durée de vérification de comptabilité sur place	29
02	2	Modalités de contrôle des différentes déclarations	49
	3	La distinction entre les différents types de contrôle fiscal	55
	4	Le calcul du compte matière	63
	5	Le coefficient de dissimulation	64
	6	La Reconstitution du CA	64
	7	BALANCE ESPECES	66
	8	TVA/d'achats déduite à tort	89
	03	9	Achats recoupés non déclarés
10		Les Situations de réalisation des locaux commerciaux et services de l'année 2015	90
11		Les Situations de réalisation des locaux commerciaux et services de l'année 2015	90
12		TVA /achats déduite	91
13		Les chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé non déclarés de l'année 2016	91
14		Les chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé non déclarés de l'année 2017	92
15		Charges non déductibles	93
16		TVA/achats déduite à tort	93
17		Facture d'achat non comptabilisée	94
18		Détermination du chiffre d'affaires	94
19		Calcul des droits et pénalités TAP	95
20		Calcul des droits et pénalités IRG/BP	96
21		L'état des taxes sur achats	97
22		La situation fiscale en matière de TVA	98
23		Les taux de pénalité	98
24		Taxes sur la formation professionnelle et d'apprentissage	99
25		Détermination du chiffre d'affaires (Notification primitive)	102
26		La situation définitive des redressements en matière de TAP	103
27		La situation définitive des redressements en matière de IRG/BP	104
28		L'état définitif des taxes sur achats	104
29		La situation définitive des redressements en matière de	105

		TVA	
	30	La situation définitive des redressements en matière de Taxes sur la formation professionnelle	105
	31	La récapitulation des droits et pénalités à payer	106

Liste des figures

N°	INTITULÉ	Page
01	Les formes du contrôle fiscal	45
02	Les étapes du contrôle sur pièces	47
03	Les résultats du contrôle sur pièces	52
04	Organigramme du centre des Impôts (CDI) de la Wilaya Naama	84

LISTE DES ANNEXE

N°	INTITULÉ
01	Attestation de décharge
02	État comparatif des bilans
03	Relevé de comptabilité
04	Avis de vérification
05	Fiche de début des travaux de vérification
06	Fiche de fin des travaux de vérification
07	Rapport de vérification de comptabilité

RESUME

Le système fiscal algérien est déclaratif, il offre une extrême liberté au contribuable consistant à déterminer lui-même sa base imposable. En contrepartie, le législateur a attribué à l'administration fiscale le droit de contrôle, qui soulève la recherche de la régularité, l'exactitude et la sincérité des éléments déclarés par les contribuables. Dans ce travail, nous avons essayé de déterminer les différentes procédures du contrôle fiscal ainsi que les droits et les obligations des contribuables en matière de contrôle, par une étude théorique suivie d'une étude empirique.

D'après notre recherche qui avait pour finalité l'étude de la problématique suivante : **« Comment et par quelles procédures l'administration fiscale exerce-t-elle le contrôle fiscal? »**, nous avons déduit que l'administration fiscale exerce sa mission de contrôle dans un cadre bien organisé et règlementé, par le biais de ses structures chargées du contrôle fiscal, qui permettent de s'assurer de l'efficacité de la collecte, de réparer les insuffisances et les erreurs d'imposition.

Le contrôle fiscal prend deux formes : un contrôle interne qui consiste en un examen critique des diverses déclarations souscrites par les contribuables à l'aide des indications figurant dans le dossier fiscal et des informations ponctuelles obtenues de tierces personnes ; un contrôle externe qui permet de s'assurer de la sincérité des déclarations fiscale du redevable en la confrontant à des éléments extérieurs.

Le constat des infractions peut entraîner de lourdes conséquences pour le contribuable, l'administration n'a pas seulement un pouvoir de contrôle, mais essentiellement un pouvoir de sanction.

Le stage pratique que nous avons effectué au centre des impôts de Naama, nous a permis d'accéder à un cas portant sur la vérification de comptabilité d'une entreprise de travaux bâtiment. Les anomalies relevées font l'objet d'une régularisation fiscale par méthode de réintégration, qui a abouti à la constatation des droits et pénalités d'un montant de 19 533 257 DA relatif à la période non encore prescrite (2015 - 2016 - 2017 - 2018).

Mots clés :

L'impôt ; le contrôle fiscal ; vérification de comptabilité ; l'administration fiscale ; le contribuable.

Abstract

The Algerian tax system is declarative; it offers an extreme freedom to the taxpayer consisting in determining his own tax base. In return, the legislator granted the tax administration the right of control, which raises the search for the regularity, accuracy and sincerity of the elements declared by taxpayers. In this work, we have tried to determine the different procedures tax audit as well as the rights and obligations of taxpayers in matters of control, by a theoretical study followed by an empirical study.

According to our research, the purpose of which was to study the following problem: « How and by what procedures does the tax administration carry out tax audits? », We deduced that the tax administration exercises its control mission within a well-organized and regulated framework, through its structures in charge of tax control, which make it possible to ensure the efficiency of collection, to repair deficiencies and errors in taxation.

The tax audit takes two forms: an internal audit which consists of a critical examination of the various declarations made by the taxpayers using the indications contained in the tax file and ad hoc information obtained from third parties; an external control which makes it possible to ensure the sincerity of the tax declarations of the taxpayer by comparing them with external elements.

The finding of infringements can have serious consequences for the taxpayer; the administration not only has a power of control, but essentially a power of sanction.

The practical training that we carried out at the Naama tax center enabled us to access a case relating to the audit of the accounts of a building works company. The anomalies identified are subject to tax regularization by reintegration method, which resulted in the recognition of rights and penalties in the amount of 19,533,257 DA relating to the period not yet prescribed (2015 - 2016 - 2017 - 2018).

Keywords :

The tax; tax audit; accounting audit; Tax Administration; the taxpayer

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

La fiscalité constitue le moyen de financement le plus sûr et le plus stable dans l'économie du pays, elle permet de financer les dépenses publiques tout en soutenant l'activité économique. Ainsi, la fiscalité peut être définie comme l'ensemble des mesures et pratiques relatives aux prélèvements fiscaux, dont l'impôt constitue la part la plus importante.

En effet, le prélèvement de l'impôt en tant que « prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »¹ nécessite l'existence d'un système fiscal performant qui intègre un ensemble d'acteurs et d'actions qui vise à minimiser les distorsions économiques et procurer à l'état des ressources certains.

Le système fiscal algérien est déclaratif, il offre une extrême liberté au contribuable consistant à déclarer lui-même les activités qu'il a réalisées au titre d'une période ainsi que le montant de l'impôt correspondant à payer et à procéder lui-même à la liquidation de droits qu'il acquitte spontanément. Il s'agit donc d'un symbole de démocratie fiscale.

Afin d'éviter que cette liberté ne donne lieu à des abus, le législateur a attribué à l'administration fiscale le droit de contrôle, qui soulève la recherche de la régularité, l'exactitude et la sincérité des éléments déclarés par les contribuables ; ce qui permet de renforcer le civisme fiscal et de rétablir l'égalité de tous devant l'impôt.

Le contrôle fiscal est à cet égard le corollaire du système déclaratif.

Ce droit qui est reconnu à l'administration fiscale, est soumis à des règles strictes. Ainsi, le droit fiscal a mis en place de nombreuses procédures notamment pour renforcer l'activité de contrôle.

Ces procédures fiscales regroupent l'ensemble de mécanismes permettant de garantir la correcte application des règles d'assiette, de recouvrement et de contrôle fiscale.

Le contrôle fiscal met en présence deux protagonistes : l'administration fiscale et le contribuable. Dans ce contexte, le législateur algérien a établi un véritable équilibre entre les moyens juridiques et d'organisation dont dispose l'administration fiscale et les garanties du contribuable tout au long du processus de contrôle fiscal.

¹ Gaston JEZE, cours de finances publiques Giard, paris, 1931, page 37.

INTRODUCTION GENERALE

En effet, le contrôle fiscal se présente sous différentes formes à savoir le contrôle formel, le contrôle sur pièces, la vérification de comptabilité, la vérification ponctuelle et la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

Le constat des infractions peut entraîner de lourdes conséquences pour le contribuable, l'administration n'a pas seulement un pouvoir de contrôle, mais essentiellement un pouvoir de sanction.

Donc le contrôle fiscal est l'instrument le plus approprié dont dispose l'administration fiscale en vue de vérifier la véracité des confessions fiscales ; ce qui nous a poussés de traiter dans notre mémoire le thème qui s'intitule : « **procédures d'établissement d'un contrôle fiscal** »

Les raisons et les motivations du choix de notre thème sont les suivantes :

- Le sujet est considéré comme complément pratique à notre formation académique.
- L'importance du contrôle fiscal pour la lutte contre la fraude fiscale en Algérie .

L'objectif de notre travail:

- 1- De découvrir la notion de contrôle fiscal : sa définition, ses causes, ses objectifs.
- 2- Déterminer les formes de contrôle fiscal.
- 3- Expliquer les différentes procédures du contrôle fiscal.
- 4- D'essayer d'analyser les procédures d'exécution du contrôle fiscal par l'administration.
- 5- D'appliquer sur un plan pratique la procédure de la vérification de comptabilité.

Pour cela nous avons jugé très utile de poser **la problématique** suivante :

- **Comment et par quelles procédures l'administration fiscale exerce-t-elle le contrôle fiscal?**

Pour mieux répondre à cette problématique, nous avons posés **les questions secondaires** suivantes :

- 1- Qu'est-ce qu'un contrôle fiscal ?

INTRODUCTION GENERALE

- 2- Quelles sont les formes de contrôle ?
- 3- Comment se déroule un contrôle fiscal ?
- 4- Quelles sont les conséquences du contrôle fiscal ?

Afin de développer des réponses à ces questions, nous nous sommes basés sur **les hypothèses** suivantes :

- 1- Le contrôle fiscal est un ensemble des techniques permettant à l'administration fiscale de vérifier l'exactitude des déclarations souscrites par le contribuable.
- 2- Plusieurs contrôles sont effectués par l'administration fiscale, dont certains sont réalisés en interne et d'autres en externe.
- 3- Le contrôle effectué par l'administration fiscale a pour conséquence les procédures de redressement fiscal.

Méthodologie de recherche

Pendant le déroulement de notre travail, nous avons opté pour :

- Une recherche documentaire et l'analyse du contenu de ces documents, afin de saisir le champ théorique du contrôle fiscal.
- Un stage pratique au sein du centre des impôts de Naama qui nous permettra d'appréhender la procédure de vérification de comptabilité à travers l'étude d'un dossier fiscal d'un contribuable.

Les limites de la recherche

Nous avons rencontrés beaucoup de difficultés concernant la phase de recherche documentaire :

- Les lois ayant un lien avec le contrôle fiscal sont complexe, nombreux évolutives et difficile à interpréter.
- Le manque de données chiffrées sur le contrôle fiscal en Algérie.
- Le manque de statistiques relatives à ce thème.

INTRODUCTION GENERALE

Plan de recherche

Le plan de notre mémoire se compose de (03) trois chapitres, accompagnés d'une introduction et d'une conclusion générale.

Le premier chapitre traite dans sa première section des généralités sur le contrôle fiscal, la deuxième section, mettra en évidence le cadre organisationnel du contrôle fiscal et la troisième section traitera le cadre juridique du contrôle fiscal.

Dans le deuxième chapitre nous avons mis lumière sur les faits déclencheurs d'un contrôle fiscal, la programmation des dossiers à vérifier, les formes et les types des contrôles fiscaux ainsi la procédure de la vérification de comptabilité.

Afin de projeter l'aspect théorique sur l'aspect pratique, ce dernier sera consacré à la présentation de l'organisation du centre des impôts de la wilaya de NAAMA, ses principales missions et à l'étude d'un cas réel de vérification de comptabilité d'une entreprise. Et en fin, nous clôturons notre travail par une conclusion générale

Chapitre 1 :

Le cadre conceptuel du contrôle fiscal

«La confiance n'exclut pas le contrôle.»

Lénine²

² Vladimir Ilitch Lénine, Révolutionnaire, Homme politique, homme d'état russe (1870 - 1924)

INTRODUCTION

Le contrôle fiscal constitue la légitime contrepartie du système déclaratif. Le contribuable procède conformément aux prescriptions de la loi fiscale, à la détermination et la déclaration de sa base d'imposition.

En contrepartie, l'administration a le droit de contrôle, qui soulève la recherche de la régularité, l'exactitude et la sincérité des éléments déclarés par les contribuables .

Pour mener à bien cette mission, l'administration fiscale dispose de plusieurs moyens de contrôle qui représentent les sources principales d'information.

D'autre part, le législateur a aussi instauré certaines garanties qui assurent la protection du redevable contre tout abus de droit de l'administration en matière de contrôle.

Enfin, l'administration fiscale exerce ainsi sa mission de contrôle dans un cadre bien organisé et règlementé, par le biais de ses structures chargées du contrôle fiscal, qui permettent de s'assurer de l'efficacité de la collecte, de réparer les insuffisances et les erreurs d'imposition.

Afin de mieux cerner le contrôle fiscal, nous allons présenter, dans ce chapitre, les éléments suivants :

- Généralités sur le contrôle fiscal ;
- Le cadre organisationnel du contrôle fiscal ;
- Le cadre juridique du contrôle fiscal

Section 01 : Généralités sur le contrôle fiscal

Dans cette section nous traitons la définition du contrôle fiscal, son rôle, ses finalités ainsi que les causes de déclenchement du contrôle fiscal.

1. Définition du contrôle fiscal

Pour mieux appréhender le concept du contrôle nous retenons quelques définitions parmi les plus courantes.

Nous allons commencer par la définition du dictionnaire le petit LAROUSSE qui traite le contrôle ou l'action de contrôler comme : « Action de contrôler quelque chose, quelqu'un, de vérifier leur état ou leur situation au regard d'une norme »³

Ainsi, ce terme est synonyme de vérification, d'inspection, de maîtrise ou de surveillance.

On peut définir le contrôle fiscal comme : «une activité administrative par laquelle l'administration s'assure de la sincérité et de l'exhaustivité des déclarations faites par les contribuables »⁴ ;

Une autre définition conçoit le contrôle fiscal comme étant : « l'ensemble des actions conduites par l'administration fiscale qui concourent au rapprochement des éléments déclarés ou susceptibles de l'être avec d'autres éléments pour déterminer, au besoin des insuffisances, les redresser et en recouvrer les montants »⁵ ;

Enfin, le contrôle fiscal est prévu par l'article 18-1 du code des procédures fiscales :

« 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. »

D'après ces définitions, on déduit que le contrôle fiscal est : l'ensemble des opérations, des procédures et des techniques qui visent à garantir la véracité et l'exactitude des déclarations et de réparer toutes erreurs, insuffisances, omissions ou infractions d'imposition.

Le contrôle fiscal a pour but de :

- s'assurer du bon fonctionnement du système déclaratif,
- détecter la fraude.

³ Le petit Larousse illustré, Paris, édition 2015, p 297.

⁴ Roland Atanga Fongue, Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel, Editions L'Harmattan, Paris, 2008, page 12.

⁵ El Hadji Dialigué Ba, procédures fiscales :Sénégal, Editions L'Harmattan, , Paris, 2016, page 11.

2. Origine du pouvoir de contrôle

Selon l'article 18 du Code des Procédures Fiscales (CPF) :

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

Cette disposition est le fondement légal du contrôle de l'administration.

3. Rôle et importance du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est le corollaire normal et indispensable de l'institution de procédures déclaratives, il a pour vocation de répondre à quatre objectifs principaux :⁶

❖ Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Le contrôle fiscal sert d'épée de Damoclès à l'égard du contribuable, ce qui le pousse à produire des déclarations plus exactes et qui reflète la réalité de ses revenus. Il constitue un élément essentiel pour déceler l'ensemble des manquements à la loi fiscale et des pratiques frauduleuses et permet également d'assurer le respect du civisme fiscal et de l'égalité devant l'impôt.

❖ Le contrôle fiscal assure la cohérence et la pérennité du système déclaratif :

La majorité des impôts ; sont assis sur des bases d'imposition déclarées par les contribuables eux-mêmes.

Ces déclarations bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité et les erreurs ou omissions relevées dans ces déclarations sont présumées avoir été commises de bonne foi. L'absence de contrôle de telles déclarations condamnerait très rapidement la philosophie du système déclaratif.

❖ Le contrôle fiscal permet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt et le respect d'une concurrence entre les entreprises

Le contrôle fiscal a pour vocation de faire en sorte que pèse la même charge d'impôt sur deux contribuables qui se trouvent dans une situation identique. Une entreprise ne payant pas ses impôts ou retardant leur paiement, se trouve avantagée par rapport aux entreprises concurrentes respectant leurs obligations fiscales.

Il a ainsi pour ambition de rétablir l'équilibre entre les entreprises.

❖ Le contrôle fiscal a pour objectif de remplir les caisses du trésor public

Le contrôle fiscal permet à l'État de récupérer des sommes considérables et de remplir les caisses du trésor public comme le prouvent les rapports généraux de l'administration des impôts. Il en ressort qu'en 2019⁷, les opérations de contrôle fiscal ont rapporté à l'état 100 milliards de DA en droits et amendes.

⁶ Jean -Paul TRAN THIET et autre, « **Quand le fisc vous contrôle !** », édition d'organisation, Paris, 1996, page 24.

⁷ <http://www.elmoudjahid.com/> (consulté le 30/07/2020 à 9h)

4. Les finalités du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal poursuit trois grandes finalités :

❖ Une finalité dissuasive :

Cette finalité est assurée par la couverture dans le cadre du contrôle des différentes catégories de contribuables , pour ne pas laisser se créer de zones de non droit, géographiques, socio-professionnelles et juridiques, et cela afin de consolider le civisme fiscal de tous les contribuables .

Ainsi, L'administration fiscale a la capacité de déceler les fraudeurs et de reconstituer leur base imposable pour les amener à améliorer leur comportement fiscal. ⁸

❖ Une finalité budgétaire :

Le contrôle fiscal permet de recouvrer avec célérité et efficacité les droits éludés et les pénalités y afférentes et à suivre avec un soin particulier les dossiers à enjeu financier important ; en appréhendant l'ensemble des comportements contraires à la législation fiscale (erreurs ou fraudes) qui ont pour objet ou pour effet d'éluder ou de minorer l'impôt.⁹

A cet effet, il est considéré comme une ligne du budget qu'aucun gouvernement peut négliger.

❖ Une finalité répressive :

À travers le contrôle fiscal externe, les vérificateurs détectent l'ensemble des erreurs, insuffisances, inexactitudes ou omissions faites par le contribuable, afin de sanctionner sur le plan financier voire sur le plan pénal les comportements délibérément frauduleux.

⁸ El Hadji Dialigué Ba, procédures fiscales :Sénégal, Editions L'Harmattan, , Paris, 2016, page 11.

⁹ Ibid.

5. Les causes de déclenchement du contrôle fiscal

Toute personne physique ou morale peut faire l'objet d'un contrôle fiscal, qu'elle dispose ou non des déclarations.

Ainsi, Un contrôle fiscal n'est jamais par hasard, Plusieurs causes peuvent être à l'origine du déclenchement d'un contrôle fiscal. De manière générale, les causes de subir un contrôle fiscal sont :¹⁰

❖ Le fait de ne pas avoir fait l'objet d'un contrôle fiscal auparavant

Chaque année, l'administration fiscale propose une liste des contribuables qui n'ont jamais fait l'objet de demande de renseignements, ou notification de redressement ni même une vérification de comptabilité ou un contrôle fiscal de quelques natures qui soit.

Aussi, Le mauvais déroulement d'un contrôle de l'administration peut aussi déboucher sur un contrôle fiscal.

❖ Les directives de l'administration fiscale

Les vérificateurs peuvent recevoir des directives pour contrôler un ou plusieurs secteurs d'activité, tels que la restauration, le bâtiment, le transport, etc.

❖ Les sources de renseignements de toutes natures

Les départements de l'administration fiscale communiquent de manière permanente interne ou externe et croisent les informations douteuses collectées auprès des entreprises vérifiées (facturations, contestations, contentieux).

Les résultats de ce croisement afficheront les contribuables à contrôler.

❖ La délation

Toute lettre qui parvient à l'administration fiscale de la part d'une tierce personne, dont l'objet sera de dénoncer le caractère anormal ou des pratiques non conformes à la réglementation fiscale d'une entreprise, sera prise en considération par ladite administration et peut générer un contrôle fiscal.

En pratique, ces dénonciations n'aboutissent pas forcément à un contrôle de la personne d'énoncée car elle ne comporte pas généralement les informations suffisantes pour permettre d'engager un contrôle fiscal, surtout si elles résultent de lettre anonymes .

Les délateurs peuvent être les ex épouses ou maris qui souhaitent se venger, un client mécontent, un concurrent, le frère ou la sœur, l'oncle ou la tante, la secrétaire, un employé licencié.

¹⁰ <https://fr.slideshare.net> (consulté le 26/03/2020 à 21:06 h).

❖ Le contrôle fiscal d'un tiers

Si lors de la vérification d'une société, les contrôleurs relèvent plusieurs anomalies liées à une autre personne ou une autre société (transactions anormales, importance des montants des opérations...), ils pourront décider de contrôler ces derniers.

Par exemple, dans le cas où une vérification des comptes de TVA d'une société présente d'importantes anomalies, le fisc peut décider de contrôler des clients ou des fournisseurs de la société en question.

❖ L'absence ou retard de la souscription des déclarations

Un défaut ou retard de déclaration attire naturellement l'administration fiscale, et pourra également mener à un contrôle fiscal.

❖ Déficits injustifiés et répétés sur plusieurs exercices

Les déficits à caractère répétitif conduisent au déclenchement d'un contrôle fiscal afin de déterminer le bienfondé de ces déficits.

❖ Absence de concordance entre les données

L'administration est tenue de voir les variations des indicateurs de chaque activité sur les états financiers déclarés ,à titre d'exemple si le chiffre d'affaires augmente d'une part et d'autre part le résultat ne cesse de diminuer ,il y a lieu de s'assurer de la fiabilité de ces chiffres et de la base d'imposition des impôts en contrôlant le dossier du contribuable .

❖ Ratio d'activités par rapport à la concurrence

Les indicateurs financiers d'une activité qui sont anormalement différents de ceux des concurrents ou activités similaires, peuvent attirer facilement l'attention de l'administration.

❖ Informal

L'Informal veut dire travailler sans respecter les obligations prévues par la réglementation, et sans payer les impôts et les taxes .dans ce genre d'évasion, les concernés risquent non seulement d'être poursuivis par le fisc et par d'autres établissements.

Section 02 : Le cadre organisationnel du contrôle fiscal

L'administration fiscale exerce les missions liées au contrôle fiscal à travers l'ensemble de ses structures chargés des opérations d'assiette, de vérification et du recouvrement des différents impôts et taxes. Dans cette section nous allons traiter le cadre organisationnel du contrôle fiscal à travers l'identification de ces différentes structures et qui sont organisées en services locaux, régionaux et centraux.

1. Les structures centrales

1.1. La Direction des Recherches et des Vérifications (DRV):

Cette direction a été créée par le décret exécutif N°98/228 du 13 juillet 1998, modifiant et complétant le décret exécutif n°95/45 du 15 janvier 1995 portant l'organisation de l'administration centrale du ministère de finance.

Elle est chargée notamment :¹¹

- de réaliser les vérifications de comptabilité des entreprises ne relevant pas du périmètre de compétence de la direction des grandes entreprises ;
- de 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;
- de 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;
- de suivre l'assistance internationale mutuelle prévue par les conventions fiscales internationales.

En outre, elle comprend trois services de recherche et de vérification et quatre sous directions

1.1.1. Les Services des Recherches et Vérifications

Il existe trois (03) services des recherches et vérifications, implantés respectivement à Alger, Oran et Constantine.

¹¹<https://www.mfdgi.gov.dz/> , consulté le 03/03/2020 à 15 :01.

Ils ont pour mission :

- D'exécuter les programmes d'investigation, de recherche et de contrôle des activités et des revenus arrêtés par la direction des recherches et vérifications et de l'établissement des statistiques y afférentes;
- D'assurer la gestion des moyens d'intervention des brigades de vérifications fiscales;
- De la mise en œuvre des programmes de vérification, de recherche, du suivi et du contrôle des travaux y afférents et de leur évaluation périodique;
- De 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;
- de mettre en œuvre le droit de visite pour des dossiers ressortant de la compétence de deux ou plusieurs directions des impôts de wilaya.¹²

1.1.2. Les sous directions de la DRV :

Selon l'article 26 de l'arrêté n° 09 du 13/07/1998, la Direction des Recherches et des Vérifications (DRV) est composée de quatre (04) sous-directions :

➤ **La Sous-Direction des Recherches et Enquêtes Fiscales(SREF)**

Elle a pour mission :¹³

- de définir les procédures de collecte, d'exploitation;
- de conservation et du contrôle de l'utilisation de l'information fiscale;
- de programmer et de réaliser en tout point du territoire national, toute investigation, enquête ou recherche liées au suivi de la situation fiscale des contribuables.

➤ **La Sous-Direction des Contrôles Fiscaux, chargée :**¹⁴

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

¹² Ministre des finances, manuel de procédures pour la réalisation des missions des services centraux de la DGI , édition 2000, page 13.

¹³ Article 27, Arrêté n° 009 du 1997 fixant les attributions de la DGI.

¹⁴ Idem, Article 30.

Elle gère le:

- a) bureau du suivi des vérifications de comptabilité;
- b) bureau du suivi des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble et du contrôle des transactions et des évaluations;
- c) bureau du suivi du recouvrement et du contentieux issus des vérifications.

➤ **La Sous-Direction de la Programmation :**

Cette sous-direction est chargée : ¹⁵

-De concevoir les instruments permettant d'assurer une meilleure sélection des programmes de contrôle fiscal tant en matière de vérification de comptabilité, d'évaluation immobilière ou de vérification approfondie de situation fiscale;

-D'assurer la mise en place et le suivi de l'exécution, des programmes arrêtés et d'en dresser les statistiques périodiques.

Elle gère le:

- a) bureau de la programmation des vérifications de comptabilité et des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble ;
- b) bureau de la programmation du contrôle des transactions, des évaluations et du contrôle sur pièces;
- c) bureau des statistiques et des synthèses.

➤ **La Sous-Direction de la Lutte Contre la Fraude¹⁶**

Elle est chargée :

- de coordonner les actions s'inscrivant dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ; d'harmoniser et de normaliser les techniques et procédés utilisés lors de la mise en œuvre du droit de contrôle;
- de gérer le fichier des fraudeurs;

¹⁵ Idem, Article 29.

¹⁶MINISTERE DES FINANCES, Décret exécutif n° 07-364 du 28 novembre 2007 portant organisation de l'administration centrale du ministre des finances. Journal officiel N°75, article 5.

Elle gère le:

- a) bureau des procédures et des méthodes;
- b) bureau de la coordination des actions de la lutte contre la fraude fiscale;
- c) bureau du suivi des actions de la lutte contre la fraude fiscale.

1.2. La Direction des Grandes Entreprises (DGE)

La création de la direction des grandes entreprises a été prévue par l'article 32 de la loi de finances pour 2002 et est devenue opérationnelle à compter de janvier 2006, et ce dans le cadre de la stratégie de modernisation de l'administration fiscale algérienne.

La direction des grandes entreprises a pour mission de gérer les dossiers des personnes morales ou groupements de droit dont le chiffre d'affaires excède 100 millions de dinars, en matière d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux des impôts et taxes mis à la charge desdites personnes ou entités. En outre elle prend en charge les dossiers des entreprises pétrolières et des entreprises étrangères.

Les objectifs de la mise en place de la DGE sont les suivants :¹⁷

- La réorganisation des services centrée sur le contribuable et non par fonction ;
- L'amélioration des performances par la spécialisation des unités de gestion par secteur d'activité ;
- La centralisation du lieu d'accomplissement des principales obligations fiscales (Guichet Unique);
- La simplification des procédures internes de gestion et meilleure réactivité des services de par leur regroupement au sein d'un même site.

Cette structure est organisée en cinq (5) sous-directions, une recette des impôts et deux services, comme détaillé ci-après :

➤ **La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures¹⁸** chargée notamment de :

- la gestion des dossiers fiscaux des entreprises de droit algérien exerçant dans les secteurs pétroliers, parapétroliers ainsi que des sociétés étrangères non résidentes ;
- l'élaboration et l'exécution des programmes de vérification de ces dossiers ; - l'établissement de diagnostics périodiques, d'analyses, de statistiques et de la préparation de plans d'actions.

¹⁷<https://www.mfdgi.gov.dz> , consulté le 04/04/2020 à 17 :09 .

¹⁸ MINISTERE DES FINANCES, interministériel du 29 mars 2009, journal officiel N°20, article 3.

➤ La sous-direction de gestion

Cette sous-direction est chargée notamment de :¹⁹

- la gestion des dossiers fiscaux des entreprises régies par le droit commun et les entreprises non résidentes;
- l'assiette et le suivi du recouvrement des impôts, droits et taxes;
- le traitement des dossiers de remboursement de la TVA.

➤ La sous-direction du contrôle et des fichiers,

Cette sous-direction est chargée de :²⁰

- l'exécution et du suivi des programmes de vérification de comptabilité;
- la proposition d'inscription aux programmes annuels de contrôle;
- la recherche, l'exploitation de l'information fiscale et la réalisation d'enquêtes et investigations.

➤ La sous-direction du contentieux

Cette sous-direction est chargée de :²¹

- l'examen et l'instruction de toute réclamation et recours relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises;
- la formalisation, l'examen et le suivi des dossiers contentieux relatifs aux affaires portées devant les instances judiciaires compétentes;
- la notification et l'ordonnancement des décisions.

➤ La sous-direction des moyens

Cette sous-direction est chargée d'assurer:²²

- la gestion des carrières du personnel et l'initiation des actions de formation;
- l'établissement du budget annuel, du compte administratif et la tenue des inventaires;
- le mandatement des dégrèvements;

2. Les structures à compétence régionale

2.1. La Direction Régionale des Impôts(DRV)

¹⁹ Idem, article 7.

²⁰ Idem, article 11.

²¹ Idem, article 14.

²² Idem, article 18.

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE FISCAL

Cette structure est le lien entre l'administration centrale et la direction des impôts de wilaya et elle représente la direction générale des impôts au niveau régional en veillant à l'exécution des programmes et à l'application des instructions et décisions émanant de l'administration centrale.

Au niveau national, les directions régionales des impôts sont au nombre de neuf (09), réparties dans les wilayas suivantes : Alger, Sétif, Annaba, Chlef, Béchar, Blida, Constantine, Ouargla et Oran.

Ainsi, l'organisation de la direction régionale des impôts a été définie par le décret exécutif n° 91-60 du 23 février 1991, elle est chargée d'animer, d'orienter, de coordonner, d'évaluer et de contrôler l'activité des directions de wilaya relevant de sa compétence territoriale.

Les missions dont ces directions régionales sont chargées se résument comme suit :

- veiller au respect des instruments, méthodes, normes et procédures d'intervention des services fiscaux de la région ;
- établir périodiquement les bilans et synthèses des activités des services fiscaux de leur région ;
- faire des propositions d'adaptation de la législation fiscale ;
- participer aux actions de formation, de perfectionnement et de recyclage des agents ;
- assurer un bon fonctionnement des services de la région ;
- agréer au régime des achats en franchise les redevables qui y sont éligibles de par la loi.

Ces directions régionales sont organisées en quatre (04) sous-directions :

- La sous-direction de la formation ;
- La sous-direction de l'organisation et des moyens ;
- La sous-direction des opérations fiscales
- La sous-direction du contrôle fiscal et du Contentieux

En outre ,la mise en œuvre des orientations de l'administration centrale et des missions au niveau local en matière de contrôle fiscal et du contentieux est assurée par la sous-direction du contrôle fiscal et du Contentieux ,à travers trois bureaux à savoir :

a) Le bureau du suivi des programmes de recherches, de vérifications fiscales

Il est chargé de :²³

- De recueillir et valider les programmes de vérifications des directions de wilaya en conformité avec les normes arrêtées par l'administration centrale ;
- De veiller au respect des délais de réalisation des vérifications fiscales;
- De collecter, de diffuser et de veiller à la bonne exploitation de l'information fiscale;
- De procéder au contrôle de l'exécution des programmes de recherches des DIW ;
- D'évaluer périodiquement l'activité des directions de wilaya en matière de d'en rendre compte à l'administration centrale.

b) Le bureau de l'analyse des rapports de vérifications fiscales

Il est chargé de :²⁴

- De recevoir et de procéder à l'analyse des rapports de vérifications fiscales des directions de wilaya de la région;
- De s'assurer à travers cette analyse, que les procédures légales, les droits et garanties reconnus aux contribuables, vérifiés ont été respectés et que les intérêts du Trésor ont été sauvegardés;
- De notifier aux directions de wilaya concernées les observations éventuelles relevées lors de l'examen des rapports de vérification et de veiller à ce que les mesures induites par ces observations soient effectivement appliquées dans les vérifications ultérieures.

c) Le bureau du contrôle du contentieux

Il est chargée de :²⁵

- De veiller au respect de la législation et de la réglementation à l'occasion du traitement du contentieux par les directions de wilaya;
- D'assister les directions de wilaya dans les instances devant la chambre administrative des cours et de la Cour suprême;
- D'étudier, pour avis, à la demande des directions de wilaya tout dossier contentieux soumis à la décision de ces dernières;
- de recevoir, d'instruire et de soumettre à la commission régionale de recours gracieux les demandes relevant de sa compétence, formulées par les receveurs des impôts et tendant soit à l'admission en non valeurs de cotes d'impôts et taxes non recouvrables,

²³MINISTÈRE DES FINANCES, Arrêté du 12 juillet 1998 fixant la consistance territoriale et l'organisation des DRI et DIW, Journal Officiel n°79 du 25 octobre 1998, Article 25.

²⁴ Idem, Article 26.

²⁵ Idem, Article 27.

soit à la décharge de responsabilité ou au sursis de versement des cotes d'impôts et taxes non apurés dans les délais fixés par la loi;

- de recevoir, d'instruire et de soumettre à la commission régionale de recours gracieux les demandes relevant de sa compétence tendant à la modération ou la remise d'impositions assises par les inspections des impôts ou à l'occasion de vérifications de comptabilités et de contrôle des évaluations ou de remise de majorations de pénalités ou d'indemnités de retard appliquées en matière d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'impôt;
- D'évaluer la situation du contentieux des directions de wilaya, d'analyser les conditions et les délais de son traitement et d'en rendre compte à l'Administration Centrale.

3. Les structures à compétence locale

A ce niveau il existe principalement :

3.1. La Direction des Impôts de la Wilaya (DIW)

Les attributions et l'organisation de la direction des impôts de la wilaya (DIW) sont définies par le décret exécutif n°91-60 du 23 février 1991 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale.

Elle est chargée de rechercher la matière imposable, d'effectuer les contrôles sur places, de définir les programmes de vérifications, les conditions dans lesquelles doivent être exécutées et de contrôler les travaux des brigades de vérifications.

Au terme de l'article 8 de l'arrêté n°91 du 23 février 1991, la direction des impôts de wilaya est composée de cinq (05) sous-directions :

3.1.1. La Sous-Direction des Opérations Fiscales(S D O F)

Cette sous-direction est chargée de :²⁶

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

²⁶<https://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 28/03/2020 à 6:35.

3.1.2. La Sous-Direction du Recouvrement(S.D.R)

Cette sous-direction est chargée de :²⁷

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

3.1.3. La Sous-Direction du Contentieux (SDC)

Cette sous structure est chargée d'assurer :²⁸

- le traitement des réclamations introduites, au titre des deux phases administratives de recours contentieux ou de la phase gracieuse et la notification des décisions rendues et l'ordonnancement des annulations et des réductions accordées;
- le traitement des demandes de remboursement des précomptes - TVA;
- la formalisation des dossiers de dépôt de plainte ou de recours en appel et la défense, devant les juridictions compétentes, des intérêts de l'administration fiscale.

3.1.4. La Sous-Direction des Moyens (SDM) :

Cette sous structure est chargée de :²⁹

- la gestion des personnels, du budget et des moyens mobiliers et immobiliers de la direction des impôts de wilaya;
- veiller à la mise en œuvre et à la coordination du programme d'informatisation ainsi qu'au maintien en condition de l'infrastructure et des applications informatiques.

²⁷ Idem, consulté le 28/03/2020 à 7:10.

²⁸ Idem, consulté le 28/03/2020 à 7:18.

²⁹ <https://www.mfdgi.gov.dz> , consulté le 28/03/2020 à 10 :00.

3.1.5. La Sous-Direction du Contrôle Fiscal (SDCF)

Cette sous structure est chargée de:

- l'élaboration des programmes de recherche, de vérification, de contrôle des évaluations et du suivi de leur réalisation

Elle gère trois (3) bureaux :³⁰

a) Le bureau de la recherche de l'information fiscale

Ce bureau fonctionne en brigades, son rôle est de :³¹

- Constituer le fichier des collectivités, administrations, organismes, entreprises et personnes susceptibles de détenir les informations pouvant intéresser l'assiette ou le recouvrement de l'impôt ;
- De programmer les interventions devant être réalisées directement par le bureau, à travers les brigades de recherches, de recueillir les informations et de les transmettre au bureau chargé du service des recoupements ;
- De programmer les interventions, notamment au sein des comités et brigades mixtes, pour la recherche de la matière imposable, de veiller à la réalisation de ces interventions, dans les délais prévus et la transmission des informations recueillies au bureau chargé du service des recoupements.

b) Le bureau des fichiers et recoupements

Ce bureau est chargé notamment de :³²

- Gérer les fichiers, d'assister, les inspections d'assiettes pour la constitution de leurs fichiers ;
- Conserver les liasses des actes de toute nature soumis à la formalité de l'enregistrement ;
- Délivrer des extraits dans des conditions prévues par la législation en vigueur ;

³⁰ MINISTÈRE DES FINANCES, Arrêté du 12 juillet 1998 fixant la consistance territoriale et l'organisation des DRI et DIW, Journal Officiel n°79 du 25 octobre 1998, p 16, article 52.

³¹ Idem, article 53.

³² MINISTÈRE DES FINANCES, Arrêté du 12 juillet 1998 fixant la consistance territoriale et l'organisation des DRI et DIW, Journal Officiel n°79 du 25 octobre 1998, p 16, article 54.

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

c) Le bureau des vérifications fiscales³³

Ce bureau est constitué de brigades, chargées de constituer et de gérer le fichier des entreprises et des personnes physiques susceptibles de faire l'objet d'une vérification ou d'un contrôle approfondi de la situation fiscale sur la base de normes arrêtées par l'administration centrale.

Ainsi ,il a pour mission de programmer les affaires à vérifier annuellement et de suivre la réalisation du programme dans les délais impartis, de suivre, de contrôler le travail des brigades de vérification et de veiller, à l'occasion des interventions, au respect de la législation et de la réglementation en vigueur, des droits des contribuables vérifiés et à la sauvegarde des intérêts du trésor.

Il est censé en outre de veiller à la mise en recouvrant des impôts et taxes issus des vérifications et à la transmission régulière des rapports de vérification à l'administration centrale et de programmer les contrôles des prix déclarés en matière de transactions portant sur des immeubles, des droits immobiliers, sur des fonds et des éléments de fonds de commerce, des actions ou parts sociales, ainsi que sur les évaluations de tous actes assujettis à la formalité de l'enregistrement.

Enfin, les directions impôts de wilaya assurent l'autorité hiérarchique sur les services de base que sont les inspections polyvalentes, les centres des impôts (CDI) et les Centres de Proximité d'Impôts (CPI).

3.2. L'inspection polyvalente

³³ Idem, article 55 .

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE FISCAL

L'inspection polyvalente des impôts est venue remplacer les anciennes inspections spécialisées, à savoir celles des impôts directs, des taxes sur les chiffres d'affaires et des impôts indirects.

Décidée en 1991 (décret n° 91-60 du 23 février 1991), la structuration définitive de ces inspections n'a été achevée qu'en 1994.

L'objectif de la polyvalence de l'inspection est de rapprocher le contribuable de son administration après qu'il était obligé de procéder à plusieurs dépôts de déclarations, générant ainsi des incohérences dans les impositions. Aussi, cette action a pour mission la constitution d'un dossier fiscal unique au niveau de l'inspection de résidence fixe.

Cette structure est composée de quatre (04) services :

- le service de la fiscalité des entreprises et des professions libérales ;
- le service de la fiscalité des revenus des personnes physiques ;
- le service de la fiscalité immobilière ;
- le service des interventions.

L'inspection polyvalente des impôts est une structure d'assiette et de contrôle, c'est-à-dire qu'elle assure la collecte d'impôts et le contrôle des déclarations souscrites, soit dans le cadre formel qui s'opère dès la réception des déclarations, soit dans le cadre du contrôle approfondi des dossiers sur la base d'un programme pluriannuel.

3.3. Le Centre Des Impôts (CDI)

Le centre des impôts est un nouveau service opérationnel de la direction général des impôts DGI, exclusivement dédié à la gestion des dossiers fiscaux, et à la collecte des impôts dus par les contribuables de taille moyenne.

La création des centres des impôts (CDI) a pour mission d'améliorer la gestion et le contrôle des contribuables de moyenne importance relevant du régime réel d'imposition.

La Direction Générale des impôts a procédé depuis la fin de l'année 2011 jusqu'à aujourd'hui à la mise en service de dix-sept CDI dans plusieurs wilayas.

Cette nouvelle administration, a permis de gérer, recouvrer, contrôler les impôts et de traiter les contentieux exercées par les inspections, les recettes et les Directions des Impôts de Wilaya.

Chaque centre des impôts comprend trois (03) services principaux, une recette et deux services, qui seront exposées en détail dans la première section du troisième chapitre.

3.4. Le Centre de Proximité des Impôts (CPI) :

Le Centre de Proximité des Impôts CPI est une structure opérationnelle regroupant les contribuables qui sortent du périmètre de compétence de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et des Centres des Impôts (CDI), destiné à la gestion des dossiers fiscaux et à la collecte des impôts dus par une large population fiscale représentée essentiellement par des contribuables relevant de l'IFU.

Il a été créé en remplacement des actuelles structures (Inspections-Recettes), afin de garantir une meilleure qualité de services rendus aux contribuables par la simplification, l'harmonisation et la modernisation des procédures.

Ces centres sont chargés de la gestion des dossiers fiscaux notamment des contribuables relevant de l'impôt forfaitaire unique (IFU) et ceux exerçant une activité agricole. Ils sont compétents en matière d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux pour tous les impôts et taxes de la catégorie des contribuables dépendant de leur champ d'activité.

L'organisation ainsi que les attributions du Centre de Proximité des Impôts sont fixées par le décret exécutif n°06-327 du 18/09/2006. Ce décret exécutif a été suivi par un arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des structures des services extérieurs de l'administration fiscale.

Le centre de proximité des impôts comprend trois (3) services principaux : Le service principal de gestion, le service principal du contentieux, et le service principal du contrôle, et de la recherche est chargé notamment d'assurer le suivi de l'exécution des programmes de contrôle sur pièces des déclarations, de la recherche de la matière imposable et de l'évaluation des activités des services concernés.³⁴

Section03 : le cadre juridique du contrôle fiscal

Afin d'assurer l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites par les contribuables, l'administration dispose de moyens d'investigation considérables, à travers

³⁴ Ministre des finances, Arrêté interministériel du 21 février 2009, fixant l'organisation et les Attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, J.O. N°20, Publié le 29 mars 2009, Art. 32, p21.

lesquels les contrôleurs peuvent obtenir des informations nécessaires sur les redevables visés par la mission de contrôle.

Par ailleurs, dans le but de protéger les droits du contribuable, le législateur a accordé certaines garanties et obligations à tous ceux qui font l'objet d'une vérification.

1. Les instruments d'investigation de l'administration fiscale

L'administration a le droit de vérifier que les contribuables se sont acquittés de leur obligations. Divers moyens sont mis par la loi à sa disposition. Parmi eux se trouvent :

1.1. La demande de renseignement

Il s'agit d'une simple demande, écrite ou verbale, qui permet au fisc d'obtenir les informations manquantes ou complémentaires, nécessaires à l'exercice du contrôle.

Le domaine de cette demande n'est pas fixé par la loi et peut porter sur tous éléments relatifs à la situation fiscale du contribuable. Le droit de renseignement n'a aucun caractère contraignant pour le contribuable, qui n'est donc pas tenu d'y répondre.³⁵

Ainsi, La recherche du renseignement constitue une des activités essentielles des Brigades de Contrôles et Recherches.

1.2. Les demandes d'éclaircissements et de justifications

Durant l'exercice du contrôle des déclarations du revenu, l'administration peut adresser au contribuable des demandes d'éclaircissements. Elle peut, en outre, lui demander des justifications.

L'article 19 du CPF dispose que : « les demandes d'explications et de justifications sont obligatoirement formulées par écrit et elles doivent indiquer explicitement les points sur lesquels l'inspecteur juge nécessaire d'obtenir des éclaircissements ou des justifications et assigner au contribuable, pour fournir sa réponse, un délai qui ne peut être inférieur à trente (30) jours³⁶. »

Le contribuable est dans l'obligation de répondre. En cas de non-réponse ou de réponse insuffisante, la conséquence la plus grave est le risque de taxation d'office.

Afin de différencier les deux formes de demandes, il convient de préciser l'objet et le domaine de chaque demande.

³⁵ Collectif Groupe Revue Fiduciaire, L'entreprise contrôlée, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, page 52.

³⁶ l'article 19 du CPF

1.2.1. La demande d'éclaircissement

La demande d'éclaircissement est plus précise que les demandes de renseignements, elle porte sur les mentions figurant dans les déclarations de revenus souscrites par le contribuable (montants des revenus déclarés, situation de famille, justification sur des travaux ...).

Dans le cadre de cette procédure, l'administration peut demander au contribuable des commentaires et des informations complémentaires sur ces mentions pour éclairer les insuffisances et les contradictions constatées dans ces déclarations. Les renseignements obtenus sont généralement incertains mais ils aident à orienter les recherches.

Ainsi, l'administration fiscale procède à cette demande quand elle relève les discordances :

- Soit entre les mentions de la déclaration et les déclarations antérieures ;
- Soit entre les diverses parties de la déclaration ;
- Soit entre les éléments de la déclaration et les renseignements dont l'administration a connaissance concernant notamment les revenus du contribuable.

L'administration doit seulement s'en tenir au constat de discordances ou contradictions, elle n'a pas à établir que le contribuable dispose de revenus plus importants que ceux déclarés.

1.2.2. La Demande de justification

En principe, les demandes de justifications sont précédées d'une demande d'éclaircissement.

Cette demande vise à obtenir du contribuable des preuves et des renseignements précis permettant d'étayer sa déclaration.

La demande de justifications, à contrario de la demande d'éclaircissements, exige du contribuable un commencement de preuve et permet à l'administration d'établir une dissimulation de revenus.

Ainsi, La demande de justification ne peut être formulée que dans les cas suivant :³⁷

- au sujet de la situation et des charges de famille du contribuable, lorsqu'elles sont susceptibles d'entraîner l'octroi de certains avantages (déduction en faveur des personnes âgées par exemple) ;
- au sujet des charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu ;
- au sujet des avoirs ou revenus d'avoir détenus à l'étranger,
- sur tous les éléments servant de base au calcul du revenu foncier,
- lorsque l'administration a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés.

³⁷Charte du contribuable vérifié, édition 2017, page 20.

1.3. Le droit de communication

L'administration fiscale peut demander des informations à toute personne dès lors que cette information est pertinente sur le plan fiscal.

Ce droit d'information, dit « droit de communication », est régi par les articles 45 à 64 du CPF et permet à l'administration d'obtenir, de manière ponctuelle, des renseignements qui lui sont nécessaires pour l'assiette et le contrôle des impôts, auprès des administrations, organismes et entreprises publique et privée, des institutions financières et des tierces personnes lesquels sont sanctionnée en cas de refus de communication.

Ainsi l'administration fiscale peut, par exemple, demander à une entreprise, la liste des personnes qui ont procédé à des opérations (locations, ventes, achats, etc.) par leur intermédiaire.

Par ailleurs, la Justice et certains services de l'État sont tenus de fournir à l'administration fiscale des informations sur les dossiers dont ils ont connaissance et qui comportent un risque de fraude fiscale.

En outre, La nature des documents soumis au droit de communication dépendent de la personne physique ou morale auprès de laquelle est exercé ce droit.

La mise en œuvre du droit de communication n'est soumise à aucune formalité particulière, mais généralement les agents de l'administration envoient un avis de passage.³⁸

Cette procédure s'exerce sur place (auprès de la personne soumise à l'obligation de communication) ou par correspondance, durant les jours ouvrables et pendant les heures de service.

Distinction entre le droit de communication et la vérification de comptabilité

Il est important de distinguer entre ces deux droits alloués par l'administration fiscale.

³⁸ Pierre Bonneval, A. Attia, B. Haon, Contester ou réclamer face au fisc et à l'URSSAF, Editions Maxima, Paris, 1998, page 44.

- A l'inverse de la vérification de comptabilité, le droit de communication n'est entouré d'aucune garantie.
- Les investigations effectuées dans le cadre du droit de communication sont limitées à un relevé passif d'écritures comptables.
- Les erreurs, les omissions et les dissimulations constatées, lors de l'exercice du droit de communication, ne doivent pas être exploités par le vérificateur mais cette constatation peut engager ensuite une vérification de comptabilité.
- Le droit de communication n'aboutit pas à des redressements fiscaux.

1.4. Le droit de visite et de saisie

Ce droit a pour objet, l'exercice de vérifications matérielles sur place ou la constatation de délits.

Dans le cadre de ces enquêtes fiscales, l'administration fiscale dispose d'un droit de visite et de saisie pour la recherche des infractions commises par les contribuables.

Le droit de visite est un moyen de recherche de la preuve d'agissement frauduleux, Sont ainsi considérées comme pratiques frauduleuses, au sens de l'article 36 du Code des procédures fiscales :

- l'exercice d'une activité non déclarée ;
- la réalisation d'opérations d'achats et/ou de ventes sans factures ;
- la délivrance de factures, bons de livraison ou tous documents fictifs ;
- la passation d'écritures comptables fictives ou inexactes ;
- l'organisation par un redevable d'impôts de son insolvabilité.

Toutefois, Le droit de visite doit être autorisé par une ordonnance du président du tribunal territorialement compétent ou d'un juge délégué par lui, cette ordonnance doit préciser l'adresse des lieux à visiter , le nom, le grade et la qualité des agents chargés du contrôle ,l'identification de la personne concernée par la visite et les éléments de fait et de droit qui laissent présumer l'existence de pratiques frauduleuses dont la preuve est recherchée ;

Aussi, la visite doit être effectuée en présence de la personne concernée, de son représentant ou tout occupant des lieux et elle ne peut intervenir qu'entre six heures et vingt heures.

Au cours de la visite ,les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur, ont également le droit de saisir les documents, les pièces, supports ou éléments matériels qu'ils

jugeront utiles pour apprécier le caractère frauduleux du comportement de certains contribuables en matière d'impôts direct et ils devront être restitués dans les six mois de la visite .

A la fin de la procédure, le procès-verbal relatant le déroulement des opérations et consignant les constatations relevées est dressé et un inventaire des documents saisis lui est annexé.

Le procès –verbal comporte notamment :

- l'identification des personnes ayant réalisé les opérations de visite ;
- l'identification et la qualité des personnes ayant assisté au déroulement de la visite (l'intéressé, son représentant, tout autre occupant, les témoins choisis ...);
- la date et l'heure de l'intervention ;
- l'inventaire des pièces, objets et documents saisis.³⁹

Les éléments de l'enquête ne pourront être utilisés qu'à l'occasion d'une procédure de vérification.

1.5. Le droit d'enquête

Le droit d'enquête est une procédure d'intervention inopinée ; spécifique à la TVA .Il permet aux agents de la direction générale des impôts, ayant au moins le grade de contrôleur, de rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation des contribuables assujettis à la TVA, ce droit est régi par l'article 33 du CPF.

Peuvent être relevés, par exemple, les manquements suivants aux règles de facturation :⁴⁰

- Facturation incomplète (absence d'une ou plusieurs mentions obligatoires) ou erronée ;
- Absence de facturation ;
- Facturation complaisante : fausse facturation, émission de factures ne correspondant pas à des opérations réelles....

³⁹Article 38 du CPF

⁴⁰ Collectif d'auteurs du Groupe Revue Fiduciaire, « l'entreprise contrôlée », Paris ,Groupe Revue Fiduciaire, 2007, page 44

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE FISCAL

Le droit d'enquête peut être mis en œuvre, soit dans les bureaux de l'administration fiscale, soit dans les locaux à usage professionnel ainsi que sur les terrains ou dans les entrepôts affectés à une activité professionnelle .il peut également l'être dans les moyens de transport de marchandises et leur chargement. Les interventions doivent être effectuées de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle.

Une même enquête peut donner lieu à une ou plusieurs interventions sur place et chaque intervention donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal d'intervention.

L'enquête commence par la remise d'un avis d'enquête à l'assujetti ou à son représentant, lors de la première intervention ou convocation.

Au cours de la procédure, Les enquêteurs peuvent consulter :

- Le processus de facturation, les factures émises et reçues, factures pro forma, les bons de commande, les bons de livraison, les notes d'honoraires, les contrats, les correspondances commerciales, de commissions et de courtage.
- la comptabilité matière, Les livres comptables, et tous registres et supports professionnels.

Ainsi, ils ont toute latitude pour procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ,Il peut s'agir des moyens immobiliers, mobiliers et humains affectés à l'activité industrielle, commerciale, libérale, artisanale ou agricole.

Les enquêteurs établissent ensuite un compte rendu d'audition et la fin de l'enquête se dématérialise par la rédaction d'un procès-verbal de clôture qui consigne, soit l'absence de manquements aux règles de facturation, soit le contraire.

Les constatations effectuées au cours de cette procédure ne peuvent être utilisées qu'après la mise en œuvre d'une procédure de vérification de comptabilité, mais, en absence de telle opération de contrôle fiscal, elles peuvent donner lieu à l'application d'amende spécifique.

Il convient de distinguer le droit d'enquête :

- du droit de communication, lequel se limite à un relevé passif d'information à l'exclusion e tout contrôle matériel ;

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE FISCAL

- du droit de vérification, lequel consiste à rapprocher les déclarations souscrites des énonciations de la comptabilité alors que le droit d'enquête est une procédure d'investigation et de rechercher des manquements aux règles de facturation ;
- du droit de visite et de saisie, car il ne permet pas d'accéder aux domiciles privés et ne peut se traduire par la saisie de documents.

1.6. Le droit de reprise

Lorsque l'administration fiscale constate des omissions, inexactitudes ou insuffisances dans la liquidation des impôts, elle a le droit de procéder à des rectifications dans un délai appelé « délai de reprise » ou « délai de prescription ».

La loi fixe un « délai général », ainsi que certains « délais spéciaux », en fonction de la nature des impôts concernés.

- **Délai général**

En principe, pour la plupart des impôts et taxes, le délai pendant lequel l'administration peut opérer des redressements est fixé par l'article 39 du CPF à quatre (04) années pour :

- Asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;
- Procéder aux contrôles ;
- Réprimer les infractions aux lois et règlements à caractère fiscal.

Il couvre l'année en cours et les trois années précédents.

Exemple : en 2020, les années vérifiables sont 2017, 2018 et 2019.

Ce délai de reprise peut être prorogé de deux autres années lorsqu'il y a constatation d'une manœuvre frauduleuse.

- **Délais spéciaux**

Les opérations, indications et charges se rapportant à des exercices prescrits ayant néanmoins une incidence sur des exercices non prescrits peuvent faire l'objet de contrôle et de régularisation au titre seulement des années non prescrites.⁴¹

2. Les obligations et les garanties du contribuable vérifié

2.1. Les garanties en matière de contrôle fiscal

En contrepartie des prérogatives de l'administration en matière fiscale, les contribuables disposent de diverses garanties et droits dans ses relations avec le fisc dans le cadre du contrôle fiscal.

Certains d'entre elles sont liées à l'exercice du droit de vérification ou consécutives à une procédure de rectification.

- **Garanties liées à l'exercice du droit de vérification**

1. Information préalable du contribuable⁴²

Avant d'entreprendre une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, une vérification de comptabilité ou une vérification ponctuelle, l'administration fiscale doit informer le contribuable par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié qui a pour but de résumer et informer sur les règles applicables au contrôle fiscal.

L'absence de cet avis rend la procédure automatiquement irrégulière.

2. Délai de préparation

Le contribuable dispose d'un délai pour réunir l'ensemble de ses pièces comptables des dernières années, de rassembler sa comptabilité et préparer les documents demandés et un bureau dans lequel les vérificateurs puissent effectuer leurs travaux.

Ce délai ne doit en aucun cas être inférieur à dix (10) jours en cas de vérification de comptabilité et de quinze (15) jours en cas de VASFE.

3. Assistance d'un conseil

Le contribuable en vertu des dispositions de l'article 21-3 du CPF, peut se faire assister d'un conseil de choix (avocat, expert-comptable, conseil fiscal ou comptable,.....) choix et ce, durant tout le déroulement de la vérification.

⁴¹Article 41 du Code des Procédures Fiscales (CPF), Édition 2020, modifié par l'article 45 de la loi de finances 2015, P 25.

⁴² Guide pratique du contribuable, Ministère des Finances, édition 2015, page 70.

4. Interdiction de renouveler une vérification

D'une manière générale, l'administration fiscale n'est pas autorisée à renouveler une vérification portant sur un impôt et sur une période déterminée lorsqu'elle est déjà achevée. Une vérification est considérée comme achevée lorsque le vérificateur intervient pour la dernière fois et les redressements sont ainsi devenus définitifs.

Le non-respect de cette disposition entraîne l'irrégularité de la seconde vérification.

Cependant, il existe quelques exceptions au principe de non-renouvellement d'une vérification :⁴³

- En cas d'agissements frauduleux ;
- En matière de TVA ; il peut arriver que le vérificateur contrôle une partie de l'exercice depuis la clôture du dernier exercice jusqu'à la date du contrôle puis revenir contrôler cette même période dans le cadre du contrôle de l'exercice entier ultérieurement.
- En cas où le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ;
- Si la vérification réalisée par l'administration fiscale n'a porté que sur certaines opérations ou certaines catégories d'impôts, celles qui n'ont pas été contrôlées peuvent l'être ultérieurement ;
- Dans les cas de vérification de la comptabilité des sociétés-mères qui ont opté pour le régime de l'intégration fiscale ;
- En cas d'enquête pour fraude fiscale.

5. la limitation de la durée de la vérification

La durée de vérification est limitée dans le temps et il varie en fonction du :

- type de vérification ;
- La nature de l'activité de l'entreprise ;
- Le chiffre d'affaires déclaré.

➤ **Pour la vérification ponctuelle :**

A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, la durée de vérification sur place ne peut s'étendre au-delà de deux (02) mois, et ce conformément aux dispositions de l'article 20bis/4 du CPF.

⁴³François KULBOKAS, « LE CONTRÔLE FISCAL DES ENTREPRISES ET DES PARTICULIERS AVOCAT », Éditions POTHIER, 2014, page 524.

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE FISCAL

➤ Pour la vérification de comptabilité

Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre au-delà de certains délais.

Nous pouvons résumer la durée de vérification pour la vérification de comptabilité dans le tableau suivant :

Tableau N°01 : la durée de vérification de comptabilité sur place

La nature d'activité	Le chiffre d'affaires annuel pour chacun des exercices vérifiés	Durée de la vérification
<i>prestations de services</i>	CA ≤ 1.000.000 DA	(03) mois
	CA ≤ 5.000.000 DA	(06) mois
	CA > 5.000.000 DA	(09) mois
<i>Autres activités</i>	CA ≤ 2.000.000 DA	(03) mois
	CA ≤ 10.000.000 DA	(06) mois
	CA > 10.000.000 DA	(09) mois

Source : Élaborer par nous même à partir de l'article 20/5 du Code des Procédures Fiscales (CPF)

Toutes fois, ces délais peuvent être dépassés, lorsque le contribuable a fourni au cours de la vérification des renseignements incomplets ou inexacts ou n'a pas répondu aux demandes des éclaircissements dans les délais requis.

➤ Pour la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE)⁴⁴

Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre **sur une période supérieure à un an** à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification jusqu'à la date de la notification de redressement.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoir à l'étranger.

⁴⁴Article 21/4 du CPF

Toutefois, ce délai peut être prorogé ou porté à deux ans en cas de découverte d'une activité occulte.

- **Garanties relatives à la procédure de rectification**

- 1- Notification de redressement**

A l'issue de la procédure de vérification, l'administration est tenu de notifier au contribuable les résultats de la vérification et ce même en l'absence de redressements.

Toutefois, la procédure de redressement permet de corriger la base d'imposition du contribuable lorsque ce dernier a commis des inexactitudes ou des insuffisances, ce qui permet ainsi de corriger la déclaration du contribuable et demander le paiement de l'impôt correspondant à cette rectification.

La notification de redressement est généralement adressé au contribuable, par lettre recommandée avec accusé de réception, elle comporte obligatoirement les éléments suivants :

- indication du montant du redressement, des taxes dues et des pénalités afférentes ;
- la motivation c'est-à-dire les raisons pour lesquelles le redressement est mis en œuvre.⁴⁵

Selon l'article 20-6 du CPF, « Sous peine de nullité de la procédure, la notification de redressement doit mentionner que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre.

- 2- Le droit d'arbitrage**

Le vérificateur doit informer le contribuable dans le cadre de la notification de redressement, de sa possibilité de solliciter dans sa réponse l'arbitrage pour des questions de faits ou de droits, selon les cas du directeur des grandes entreprises, du directeur de la DIW, du chef du centre des impôts ou du chef de service recherche et vérification.⁴⁶

- 3- le débat oral et contradictoire**

Sous peine d'irrégularité de la procédure de vérification, le contribuable doit avoir la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur,

Ce débat permettra au contribuable de donner des explications et de fournir des justificatifs sur les anomalies constatées par le vérificateur au terme d'une opération de contrôle fiscal.

Le plus souvent, le débat contradictoire aura lieu à la fin de la vérification de la comptabilité et bien avant l'envoi de la notification des redressements.

⁴⁵<https://www.capital.fr/> (consulté le 10/04/2020 à 11:06 h).

⁴⁶Article 20/6 du CPF

Une convention écrite, devant préciser la date et l'heure, est adressée au contribuable vérifié pour l'inviter à un débat contradictoire clôturant les travaux de vérification. Le contribuable vérifié peut se faire assister par un conseil de son choix.⁴⁷

4- Droit de réponse

Dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, le contribuable notifié du redressement dispose d'un délai de quarante (40) jours dès réception de la notification de redressement, pour lui faire parvenir ses observations et/ou son acceptation. Ce délai est de trente (30) jours en cas de vérification partielle.

Avant l'expiration de ce délai, le contribuable peut demander toutes explications verbales sur le contenu de la notification. Il peut également, après l'expiration de ce délai, demander à fournir des explications complémentaires.

La défaillance du contribuable en rapport avec cette condition de délai équivaut automatiquement à l'acceptation des impôts, taxes ou droits qui seront immédiatement mis en recouvrement.

Dans un certain nombre de cas, Le contribuable peut exceptionnellement demander une prorogation du délai de réponse en cas de circonstances exceptionnelles.

2.2. Les obligations des contribuables

Les contribuables sont concomitamment astreints à un ensemble d'obligations comptables et fiscales.

A. Les obligations comptables

Lors de la première intervention sur place, le vérificateur peut réclamer l'ensemble des documents comptables dont la tenue est obligatoire.

De ce fait, le contribuable doit tenir une comptabilité régulière, exacte, probante et sincère et établie selon le système comptable et financier SCF, permettant de justifier les résultats déclarés.

Ainsi, selon le code de commerce, toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit tenir un livre journal et un livre d'inventaire.

➤ Le livre journal

Conformément à l'article 09 du code de commerce (CC), toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal afin d'enregistrer

⁴⁷ Article 21/5 du CPF

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE FISCAL

quotidiennement tous les opérations et les mouvements du patrimoine de l'entreprise, ou synthétisant au moins mensuellement le résultat de ces opérations.

Dans ce cas, tout document permettant de justifier ces opérations doit être conservé.

➤ Le livre d'inventaire

L'article 10 du code de commerce (CC) stipule que le contribuable doit faire annuellement un inventaire des éléments d'actifs et du passif de son entreprise et arrêter les comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats. Le bilan et le compte de résultats sont copiés sur le livre d'inventaire.

En effet, aux termes de l'article 14 du code de commerce (CC), le livre journal et le livre d'inventaire doivent être cotés et paraphés par le tribunal, tenus chronologiquement, correctement, sans blancs ni ratures, ni écritures en marge.

Le contribuable est tenu de conserver les livres, pièces comptables et les pièces justificatives pendant une durée de dix (10) ans, selon l'article 12 du code de commerce (CC).

Enfin, Le non-respect de ces obligations comptables entraîne le rejet de la comptabilité

B. Les obligations fiscales

➤ La déclaration d'existence

Les nouveaux contribuables relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou de l'impôt sur le revenu global ou de l'impôt forfaitaire unique sont tenus, sur le fondement des dispositions de l'article 183 du CIDTA, de souscrire une déclaration d'existence, auprès de l'inspection d'assiette des impôts du lieu d'imposition.

Cette déclaration doit être déposée dans les trente (30) premiers jours qui suivent le début de l'activité et doit comporter les renseignements nécessaires pour la délivrance d'identifiant fiscal du contribuable (nom et prénom, adresse, nature de l'activité professionnelle, forme d'exercice de l'activité, date de début de l'activité, forme juridique de l'entreprise.....)

Ainsi, Le contribuable qui souscrit sa déclaration après ce délai légal est passible d'une amende fiscale de 30 000 DA.

➤ Les déclarations annuelles

a) Au titre de l'IRG :⁴⁸

En principe, il existe :

❖ Déclaration globale des revenus

La déclaration globale des revenus (série G N°01) doit être souscrite par :

- Les personnes physiques relevant du régime du réel qui exercent une activité industrielle, commerciale, non commerciale, artisanale ou agricole ;
- Les personnes physiques qui réalisent des revenus provenant de la location d'immeubles bâtis ou non bâtis, y compris les terrains agricoles ;
- Les personnes bénéficiaires des revenus des capitaux mobiliers;
- Les salariés qui perçoivent des revenus salariaux ou non salariaux en sus de leur salaire principal à l'exception des personnes exerçant en sus de leur activité principale de salarié, une activité d'enseignement et de recherche à titre vacataire ou associés dans les établissements d'enseignement.

La déclaration globale des revenus doit être obligatoirement souscrite au plus tard le 30 avril de chaque année, à l'inspection des impôts du lieu de domicile fiscal.

❖ Déclarations spéciales professionnelles :

Le contribuable est tenu de produire les déclarations spéciales suivantes :

Série G N°11 : Elle concerne les bénéficiaires professionnels, doit être souscrite au plus tard le 30 avril de chaque année au niveau de l'inspection des impôts du lieu dont relève l'exercice de l'activité. En cas de pluralité d'exploitations, cette déclaration doit être souscrite au lieu du siège social ou au lieu du principal établissement.

Série G N°15 : Elle concerne les revenus agricoles et doit être souscrite au plus tard le 30 avril de chaque année au niveau de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de l'exploitation.

Série G N°29 : Elle concerne les traitements et salaires et doit être souscrite au plus tard le 30 avril de chaque année par l'employeur, au niveau de l'inspection des impôts du lieu du domicile de l'employeur, ou du siège de son établissement ou du bureau qui en effectue le paiement ou encore au niveau de la direction des grandes entreprises (DGE) pour les contribuables qui relèvent de cette structure quelque soit le lieu de mandatement des revenus imposables.

b) Au titre de l'IFU :

⁴⁸GUIDE PRATIQUE DU CONTRIBUABLE, édition 2015 ,page 54 .

CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DU CONTRÔLE FISCAL

Les contribuables soumis à l'impôt forfaitaire unique (IFU), doivent remplir et faire parvenir une déclaration prévisionnelle du chiffre d'affaires **série G N°12** à l'inspecteur des impôts du lieu d'implantation de l'activité, cette dernière doit être déposée entre le 1er et le 30 juin de chaque année.⁴⁹

Les contribuables concernés sont tenus de souscrire une déclaration complémentaire **série G12 ter** entre le 20 janvier et le 15 février de l'année N+1, et de payer l'impôt y relatif, en cas de réalisation d'un chiffre d'affaires dépassant celui déclaré par eux, au titre de l'année N.

Les nouveaux contribuables sont tenus de souscrire la déclaration prévisionnelle (**série G12 bis**) et de s'acquitter spontanément du montant intégral de l'IFU dû avant le 31 décembre de l'année du début de leur activité.

c) Au titre de l'IBS

Les contribuables relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, doivent souscrire une déclaration annuelle des résultats **série G N° 4** au plus tard le 30 avril de chaque année.

Cette déclaration doit être produite auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation du siège social ou de l'établissement principal.

➤ Les déclarations mensuelles ou trimestrielles

Les contribuables relevant du régime du réel d'imposition doivent souscrire une déclaration **série N°G 50**, de l'ensemble des impôts et taxes que l'entreprise doit payer.

Ainsi, une déclaration **série N°G50 A** doit être souscrite par les contribuables relevant du régime de l'impôt forfaitaire unique, et les administrations publiques.

Ces déclarations doivent être déposées, au plus tard le 20 du mois qui suit celui au cours duquel est réalisé le chiffre d'affaires, au niveau de la recette des impôts dont relève le contribuable.

⁴⁹ L'article 282 quater du CIDTA

CONCLUSION

Le contrôle fiscal constitue le moyen le plus efficace pour garantir le civisme fiscal et l'égalité devant l'impôt. Il cherche à appréhender l'ensemble des manquements à la législation fiscale, afin de recouvrer les droits éludés et d'assurer le respect de la loi fiscale.

Ce contrôle s'inscrit dans un cadre procédural précis visant à faire respecter les droits et les garanties des contribuables.

**Chapitre 2 :
Les procédures du contrôle fiscal**

Introduction

Dans ce chapitre, nous exposerons les différentes procédures qui visent à garantir la véracité et l'exactitude des déclarations et de réparer les insuffisances, les omissions et les infractions d'imposition.

Nous allons présenter dans la première section les modalités du déclenchement du contrôle fiscal, ensuite, dans la deuxième section nous allons présenter les formes et les types des contrôles fiscaux, ainsi, la troisième section sera articulée autour d'une présentation de la procédure de la vérification et enfin nous terminerons par la présentation des conséquences du contrôle fiscal.

Section 1: Le déclenchement du contrôle fiscal

L'administration fiscale n'a pas les moyens matériels et humains, de contrôler toutes les déclarations d'impôts des contribuables. En conséquence, elle procède à des vérifications dans certains cas spécifiques.

La législation fiscale Algérienne ne comporte pas de textes législatifs, concernant la sélection des contribuables à vérifier. En revanche, certains facteurs ont un effet déclencheur, et peuvent donner lieu à la programmation d'un contrôle fiscal.

Dans cette section nous allons traiter la programmation et les faits déclencheurs d'un contrôle fiscal.

1 La programmation du contrôle fiscal

L'objectif premier de l'administration fiscale est de renforcer les contrôles fiscaux, afin de faire du contrôle un moyen efficace de lutte contre la fraude fiscale, et d'aboutir sur des redressements appréciables.

Toutefois, il s'avère que le nombre des contribuables à vérifier est important, et que le vérificateur sont en nombre modeste, d'où la nécessité de rationaliser le choix des dossiers à vérifier.

La sélection des dossiers à vérifier nécessite préalablement une planification rationnelle, et une programmation objective basée sur un choix logique effectué par les services régionaux.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

À travers un entretien ⁵⁰organisé par nous-mêmes avec une inspectrice principale capitalisant plus de 10 ans d'expérience en la matière, nous n'avons constaté que le choix des dossiers à vérifier s'effectue dans le cadre d'un programme annuel.

Chaque année, toutes les directions de wilaya établissent le programme de contrôle fiscal, à partir des fiches de proposition primitive élaborées par les chefs d'inspection des impôts, les chefs des centres des impôts et le directeur de la direction des grandes entreprises.

La Sous-Direction du Contrôle Fiscal (SDCF) qui se trouve au niveau de la Direction des Impôts de Wilaya (DIW), exploite les résultats de recherche effectuée par son bureau de Recherche de la Matière Imposable (BRMI), pour établir le programme préliminaire de vérification.⁵¹

Pour une programmation objective des dossiers, la DIW recourt à un comité composé de :

- ✓ directeur des impôts de la wilaya ;
- ✓ sous-directeur du contrôle fiscal ;
- ✓ sous-directeur des opérations fiscales
- ✓ chefs des bureaux des vérifications fiscales.

Le rôle de ce comité est de compléter les informations et les données manquantes et qui sont nécessaires pour la programmation des dossiers, afin d'arrêter la liste des affaires à contrôler.

Ainsi, la prise de décision par le comité doit prendre en compte les critères de sélection, les orientations des services centraux et la capacité de réalisation dudit projet.

La liste programmée par la DIW sera transmise à la DRI .cette dernière a pour mission d'examiner et d'apporter les modifications nécessaires, dans le programme de vérification en conformité, avec les normes arrêtées par l'administration centrale, grâce à son bureau de suivi des programmes de vérification.

Ensuite, la DRI envoie le programme de vérification à la DRV, qui arrête le programme définitif de vérification et à la DGI pour information .une fois approuvé par la DRV, le programme sera transmis à la DIW pour son exécution.

⁵⁰ Entretien avec l'inspectrice principale Madame Souad Bouzarwata ;07 /07/2020, centre des impots_Naama, à 10h30.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

2 Les faits déclencheurs d'un contrôle fiscal

En Algérie, la collecte des impôts repose sur un système déclaratif. D'où les déclarations souscrites par les contribuables constituent le premier élément analysé par les vérificateurs du fisc. En effet, si l'administration fiscale constate des anomalies, des insuffisances, elle peut déclencher un contrôle fiscal .

Souvent, l'examen formel des déclarations laisse apparaître des anomalies et carences flagrantes, pouvant être réparées par le service de contrôle et nécessite un contrôle sur pièce.

2.1 Les faits déclencheurs d'un contrôle sur pièces

Les dossiers devront faire l'objet d'un contrôle sur pièces, outre la nécessité de couvrir l'ensemble des activités, doivent répondre à des critères de sélection spécifiques permettant de cibler les contribuables dont l'activité et le volume du chiffre d'affaires réalisé sont en rapport avec cette forme de contrôle et ne nécessitent pas une vérification approfondie .

A titre d'exemple :⁵²

- Bénéfice d'avantages fiscaux indus;
- Charges paraissant exagérées par rapport à la nature de l'activité exercée;
- Non-respect des engagements de réinvestissement des bénéfices taxés au taux réduit;
- Mouvementant des actifs immobilisés irréguliers ;
- Report déficitaire persistant ou douteux;
- Précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) répété ;
- Demande de remboursement de TVA ;
- Réception de recoupements dont les montants sont sans commune mesure avec ceux déclarés ;
- Provisions paraissant douteuses ;
- Mouvements brutales des stocks.

Ainsi, certaines circonstances exigent un contrôle sur pièces immédiat du dossier fiscal, nous allons citer les plus courantes:

⁵² CPI, NOTES DE PROCEDURES - CPI ,01/01/2013, p15.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

- Cession d'entreprise ;
- Cessations d'activité ;
- Décès ;
- Liquidation judiciaire de l'entreprise.

Toutefois, Cet examen pourra conduire le vérificateur des impôts à pousser ses investigations. En se basant sur les instruments juridiques d'intervention qui sont le droit de communication, le droit d'enquête et le droit de visite.

Ainsi, Le contrôle sur pièces a pour fonction d'aider les services quant à la détermination des anomalies et carences pouvant faire l'objet d'une programmation à un contrôle fiscal externe.⁵³

2.2 Les faits déclencheurs d'une vérification de comptabilité

Les facteurs qui peuvent être à l'origine d'une vérification de comptabilité sont multiples.

En premier lieu, lorsque l'entreprise ne respecte pas ses obligations déclaratives (absence de déclaration, retard de déclaration, informations incomplètes ...).

Il pourra s'agir des secteurs dites sensibles, où le risque de fraude ou de dissimulation de recette est élevé (le bâtiment, le transport, la restauration, etc.), Par exemple, dans la restauration, le maniement d'espèce laisse à penser qu'une partie du chiffre d'affaires peut être minorée.

Aussi, lorsque l'entreprise a des liens avec des entreprises défaillantes au plan fiscal ou des relations avec l'étranger, en particulier en cas d'implantation dans des pays à fiscalité privilégiée.⁵⁴

Le fisc peut également contrôler une entreprise lorsque ses ratios économiques sortent de l'ordinaire : taux de rotation des stocks faible, taux de marge nette différent des standards du secteur, etc.)

⁵³ Ministère des finances, Direction Générale des impôts , Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N°64 , « Le contrôle fiscal : Points d'étapes et orientations stratégiques » , 2012,p64.

⁵⁴ <https://clementresta-avocat.com/> (consulté le 21/08/2020 à 12 :14)

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

Plus généralement, l'administration fiscale vérifiera les contribuables qui présentent des résultats qui ne reflètent pas les bénéfices appropriés si on les compare avec ses actifs et ses ventes, les contribuables qui ont payé peu ou pas d'impôt, malgré des bénéfices, au cours de la période concernée.

Il nous a paru plus intéressant d'essayer, d'établir une liste des faits déclencheurs les plus récurrents, qui est repris ci-après :

- L'importance du chiffre d'affaire déclarés sachant que les grandes entreprises sont contrôlées plus régulièrement à cause de la complexité des activités qu'elles réalisent et des enjeux financiers qu'elles représentent ;
- Un changement brutal de la situation de l'entreprise (cession, fusion changement d'activité ou de régime fiscal) ;
- L'existence de déficits répétés ;
- Résultats trop faible par rapport à la zone géographique , la nature de l'activité exercée et à l'importance du chiffre d'affaires déclarés ;
- Des marges comptables ou fiscales de l'entreprise très inférieures à celles des entreprises comparables sur le même secteur d'activité;⁵⁵
- Coefficients anormalement bas du bénéfice brute ;
- Des discordances importantes entre les éléments déclarés par le contribuable et les informations de recoupement déclarées par les tiers ;
- Des incohérences dans les déclarations souscrites par le contribuable ;
- L'absence de déclaration ;
- Le dépôt tardif, de façon récurrente, des déclarations fiscales ;
- Mauvaise moralité fiscale ;
- la Mauvaise réputation de l'entreprise ;
- Précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) répété ;
- Charges paraissant exagérées ;
- certains dossiers sont contrôlés à la suite d'un contrôle sur pièces qui a révélé des erreurs;
- insuffisances et de sérieuses présomptions de fraude.

⁵⁵Ministre de finances, « Comment se déclenchent les contrôles fiscaux? », LA LETTRE MENSUELLE DES AFFAIRES, France, N°348, 2016, p15.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

2.3 Les faits déclencheurs d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

La complexité des revenus ou l'incohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, le train de vie et le patrimoine d'un particulier conduit à programmer une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE).

A titre indicatif, les cas les plus importants à soumettre à une VASFE sont repris ci-après:⁵⁶

- Enrichissement disproportionné ;
- Défaut de dépôt des déclarations de revenus et /ou de patrimoine;
- Constatation d'infractions économiques et utilisation de manœuvres frauduleuses ;
- Discordance entre les revenus déclarés et les dépenses connues ;
- Acquisition de propriétés et /ou de valeur mobilières, sans rapport, avec les revenus déclarés ;
- Importance des éléments de train de vie et les dépenses ostensibles et notoires;
- Importance des transactions immobilières réalisées comparativement au niveau des revenus déclarés ou dont a disposé le contribuable au titre de la période considérée ;

Importance du patrimoine mobilier et immobilier des contribuables.

⁵⁶ CPI , NOTES DE PROCEDURES - CPI ,01/01/2013,p20.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

Section 2 : Les formes et types de contrôles fiscaux

Le contrôle fiscal comporte plusieurs formes et chaque forme de contrôle dispose de différentes procédures.

Selon les cas, les contrôles peuvent être plus ou moins approfondis et varie en fonction des conditions d'exercice de l'activité du contribuable.

1. Les formes de contrôles fiscaux

Les contrôles fiscaux prennent deux formes :

1.1. Le contrôle interne

Le contrôle interne ou le contrôle en cabinet est un contrôle réalisé dans les locaux de l'administration fiscale, il consiste à examiner les dossiers fiscaux en possession du service fiscal, sans aucun déplacement et sans que le contribuable soit informé.

Ce contrôle peut être formel ou exécuté de façon plus approfondie appelée le contrôle sur pièces.

En principe, le contrôle formel est celui qu'effectue l'administration fiscale, sur la base des déclarations souscrites. Il englobe l'ensemble des interventions destinées à la détection et la rectification des erreurs matérielles évidentes figurant dans les déclarations souscrites (les erreurs de calcul, erreurs dans l'application des taux d'imposition ...), quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe visée. ainsi, il vise en fait à éviter le blocage de la procédure d'imposition et il constitue généralement une phase préparatoire au contrôle sur pièces.

Toutefois, le contrôle sur pièces consiste en un examen critique des diverses déclarations souscrites par les contribuables à l'aide des indications figurant dans le dossier fiscal et des informations ponctuelles obtenues de tierces personnes.

Ce type de contrôle fiscal répond à quatre objectifs principaux :⁵⁷

- ✓ Détecter les contribuables défaillants, c'est-à-dire vérifier que tous les contribuables ont bien déposé leur déclaration ;
- ✓ Redresser les erreurs, anomalies, insuffisances, inexactitudes et omissions relevées
 - Soit dans les déclarations elles-mêmes,
 - Soit grâce à des documents figurant dans les dossiers ou en possession des services fiscaux ;

⁵⁷ Jean -Paul TRAN THIET et autre ,Op. Cit, 1996 ,page 60.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

- ✓ Plus spécifiquement en matière d'impôts sur le revenu, s'assures de la cohérence du revenu global déclaré avec la situation fiscale et patrimoniale du contribuable, d'après les documents figurant au dossier de l'intéressé ;
- ✓ Sélectionner les dossiers qui pourront faire l'objet d'un contrôle approfondi.

1.2. Le contrôle externe

Le contrôle externe est déclenché lorsque le contrôle interne ne permet pas d'éclaircir la situation du contribuable ou lorsque celui-ci a détecté des anomalies.

Ce type de contrôle est exercé par des brigades de vérification spécialisées et il se déroule au niveau des locaux professionnels du contribuable inscrit en vérification ; durant les heures d'ouverture au public et d'activité.

Le contrôle externe peut se traduire, pour les entreprises, par la vérification de la comptabilité générale ou la vérification ponctuelle de comptabilité, et pour les particuliers, par la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

La vérification de comptabilité permet de s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale du redevable en la confrontant à des éléments extérieurs.

Elle peut être générale ,lorsqu'elle porte sur l'ensemble des déclarations de toute la période non prescrite ou peut être partielle ,lorsqu'elle porte sur un ou plusieurs impôts au titre de tout ou, partie de la période non prescrite ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal

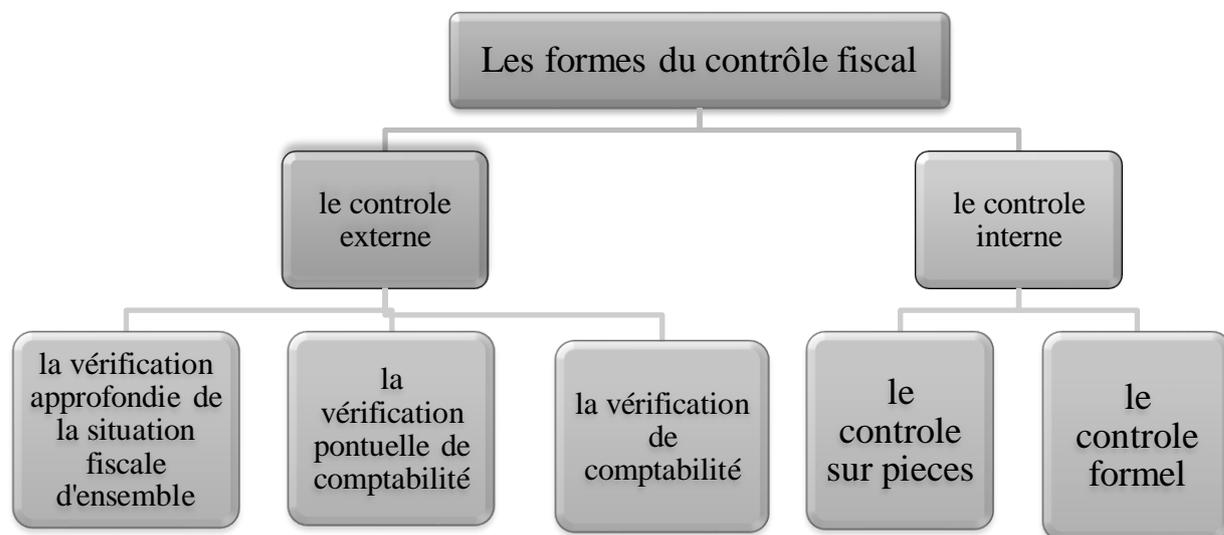
Enfin, La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble permet à l'administration de contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres du foyer fiscal⁵⁸

⁵⁸ Tekkouk noumeir, « **Le contrôle fiscal comme garanties de l'administration fiscal face au système déclaratif** », Revue des études de droit, VOL .7 ,N°1 ,mars 2020,p :484.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

On peut résumer les différentes formes du contrôle fiscal dans la figure suivante :

Figure n°01 : Les formes du contrôle fiscal



Source : Élaboré par nos soins

2. Les types de contrôles fiscaux

Plusieurs types de contrôle peuvent être effectués par l'administration fiscale dont les principaux sont les suivants :

2.1. Le contrôle formel

2.1.1. Définition et objectifs

PIERRE BONNEVAL⁵⁹, définit le contrôle formel comme étant : « un examen de la qualité formelle des éléments déclarés en vue de leur saisie par les moyens informatiques .il concerne l'ensemble des documents produits par les contribuables.il s'agit de rectifier les erreurs matérielles⁶⁰ qui risqueraient d'entraîner l'arrêt de la procédure d'imposition »

2.1.2. Le déroulement du contrôle formel :

A la réception des déclarations, le vérificateur devra procéder systématiquement à leur contrôle formel. En premier lieu, il y a lieu de vérifier l'existence de l'ensemble des renseignements permanents concernant le contribuable, s'assurer que le contribuable déclare tous les impôts et taxes auxquels il est assujetti, opérer un contrôle inter-rubrique entre les

⁵⁹ Pierre Bonneval, A.Attia, B.Haon, Contester ou réclamer face au fisc et à l'URSSAF, Paris, Editions Maxima, 1998, page26.

⁶⁰ Les erreurs de calcul, erreurs dans l'application des taux d'imposition ...etc.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

différentes bases d'imposition et les droits correspondants et déceler les erreurs éventuelles dans le calcul ou dans l'application des taux appropriés.

Ainsi, il devra faire un ⁶¹ rapprochement entre les déclarations déposées par le contribuable et les informations détenus par l'administration. Le contrôle de cohérence consiste en la vérification de la cohérence des informations consignées dans les déclarations du contribuable (exemple: chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA et chiffre d'affaires présenté au niveau des états financiers).

Les exercices vérifiés sont limités, le service taxateur ne peut aller théoriquement à deux exercices maximums, au-delà, il est préférable de programmer le dossier fiscal pour un contrôle sur pièce ou une vérification approfondie. Enfin trois résultats peuvent découler d'un contrôle sommaire :⁶²

- ✓ Le classement du dossier fiscal si aucune anomalie n'a été décelée ;
- ✓ Régularisation du contribuable en cas de détection d'insuffisance de déclaration, omission ou erreur commise par des contribuables ;
- ✓ Programmation pour le contrôle sur pièces ou contrôle approfondi

2.2. le contrôle sur pièces (CSP)

L'administration fiscale a la possibilité de confronter les déclarations souscrites par les contribuables avec les données qu'elle dispose .il s'agit du « contrôle sur pièces ».

2.2.1. Définition et objectifs du contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces constitue le complément du contrôle formel. Il s'agit d'un contrôle a posteriori qui permet aux services fiscaux de procéder à l'examen critique, de façon sélective et périodique, des diverses déclarations souscrites par les contribuables à l'aide des indications figurant dans le dossier fiscal et des informations ponctuelles obtenues de tierces personnes.

Ce type de contrôle fiscal a pour objet⁶³ de détecter les contribuables qui n'ont pas déposé de déclaration, de s'assurer la vraisemblance et l'exactitude des éléments déclarés, de réparer les erreurs, omissions ou insuffisances d'impositions et de sélectionner les dossiers qui devront faire l'objet d'une vérification externe.

⁶¹ Faez Choyakh, « Les formes de la vérification fiscale », LA REVUE COMPTABLE ET FINANCIÈRE, Tunisie ,N° 61 , 2003 ,p69.

⁶² DRIS Tarik, Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif , Mémoire de magister, université mouloud mammeri de tizi ousou,2017,p 132.

⁶³ Pierre Bonneval, A.Attia, B.Haon , Op. Cit, 1998, page24.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

2.2.2. L'étendue du contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces est exercé par le service de contrôle, il concerne exclusivement les contribuables soumis au régime d'imposition au réel, astreints à la tenue d'une comptabilité telle que prescrit par le code de commerce et le système comptable financier (SCF).

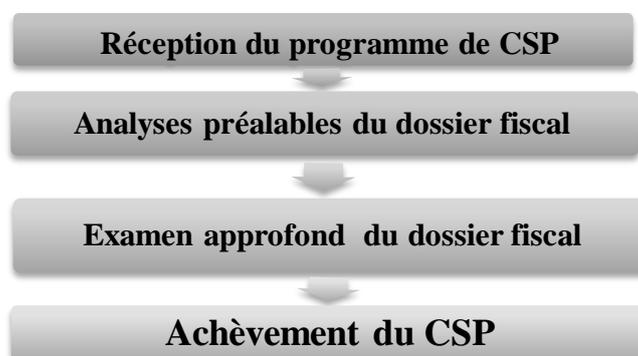
Ce contrôle peut porter sur un ou plusieurs impôts et taxes préalablement déterminés au titre de l'ensemble de la période non prescrite ou pour seulement une partie.

Conformément à l'article 19 du code des procédures fiscales, le vérificateur peut exiger la présentation de documents comptables et pièces justificatives afférents aux opérations faisant l'objet de contrôle.

2.2.3. Le déroulement du contrôle sur pièces

Selon le guide de contrôle sur pièce, le contrôle sur pièces se déroule généralement en quatre étapes successives qui sont :

Figure n°02 : les étapes du contrôle sur pièces



Source : établi par nous même

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

2.2.3.1. Réception du programme de CSP :

Ainsi, le programme validé doit être exécuté par le service principal de contrôle, ce programme contiendra les contribuables devant faire l'objet d'un CSP durant l'année considérée, dans le respect de la procédure contradictoire (procédure de régularisation suite à l'exploitation de recoupements).

2.2.3.2. Analyses préalable

Cette étape permet d'orienter les agents chargés de contrôle de déterminer les droits et les exercices à vérifier.

En premier lieu, l'agent chargé du contrôle doit établir une fiche de contrôle qui sera complétée au fur à mesure du déroulement du contrôle. Ce document comporte les informations suivantes :

- L'identification de l'entreprise ;
- Les motifs de la sélection ;
- La portée de contrôle et les analyses effectuées,
- Les conclusions du contrôle et fait particulier.

Ensuite, il y a lieu de vérifier que le dossier fiscal contient l'ensemble des renseignements permanents concernant le contribuable, et l'ensemble des déclarations fiscales souscrites.

2.2.3.3. Examen approfondi ⁶⁴

Cet examen permettra de relever éventuellement des anomalies ou des incohérences qui doivent être justifiées par les contribuables concernés et ceux par :

❖ Rapprochement des bulletins de recoupements

Le rapprochement des différents bulletins de recoupements reçus ou collectes avec les différentes déclarations souscrites constitue un moyen fiable de contrôle et peut influencer sur l'assiette des impôts et taxes, les recoupements peuvent porter sur les achats effectués, les prestations fournies, les encaissements réalisés, les demandes de transfert suite à une domiciliation bancaire en cas d'importation.

❖ Vérification des déclarations des droits au comptant

La déclaration G50 tient lieu de bordereau-avis de versement de l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables relevant du régime du réel. Elle doit être déposée dans les 20 premiers jours qui suivent le mois ou le trimestre considéré.

⁶⁴ Direction générale des impôts, ministre des finances, Guide du contrôle sur pièces, Edition 2004, Page 14.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

L'inspecteur des impôts doit s'assurer de la cohérence, de l'exactitude et de la sincérité des déclarations G50 après leur prise en recettes. Ainsi, les insuffisances relevées doivent faire objet de régularisations contradictoires.

Le tableau ci-après représente les principaux éléments sur lesquels doit porter le contrôle des déclarations :

Tableau n 2° : Modalités de contrôle des différentes déclarations

Nature de l'impôt	Contrôle sur pièces
TVA	L'agent vérificateur doit : <ul style="list-style-type: none">- S'assurer que les taux appliqués sont en conformité avec l'activité déployée ;- Vérifier l'exactitude du report du précompte d'un mois à un autre et demander éventuellement des explications quant à son origine si les montants sont importants ;- Veiller à ce que la régularisation du prorata de déduction au titre des entreprises qui réalisent des chiffres d'affaires mixtes (imposables et exonérés) a été faite dans les délais fixés par la législation fiscale en vigueur (avant le 25 mars de l'année n+1).⁶⁵
TAP	L'agent vérificateur doit s'assurer que : <ul style="list-style-type: none">- Les montants portés en exonération de la TAP rentrent bien dans le cadre de l'activité exercée et sont conformes avec ceux fixés par le code des impôts directs et taxes assimilées (article 220 du CID) ;- Suivre la période d'exonération au titre des activités bénéficiant d'avantages fiscaux
IBS	Le vérificateur doit s'assurer que : <ul style="list-style-type: none">- Les acomptes provisionnels ont été effectivement réglés par les contribuables compris pour les entreprises nouvellement créées ;- La société a également versé un solde de liquidation en même temps que le dépôt de la déclaration annuelle au 1 avril ;- l'application le cas échéant des majorations encourues de 10% en cas de défaut ou de minoration des paiements.
IRG-salaires	il doit s'assurer : <ul style="list-style-type: none">- de l'exactitude des montants des salaires déclarés ;- du nombre des salariés déclarés ainsi que de leur qualité ;- de vérifier l'exagération des salaires perçus en les comparant avec ceux perçus par des salariés exerçant dans le même secteur d'activité.

Source : Etabli par nous-même sur la base de guide du contrôle sur pièces et des documents internes du centre des impôts

⁶⁵ Article 40 du CTCA.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

❖ Examen des postes du bilan⁶⁶

Le contrôle sur pièce n'implique pas systématiquement l'examen de l'ensemble des documents et pièces comptables, mais ceux réputés les plus importants.

Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel étant tenu de mettre au service un bilan. Le contrôle sur pièce est axé principalement sur un examen critique des éléments portés sur liasse fiscale et leurs rapprochements portés sur les tableaux annexes.

S'agissant d'une opération de contrôle de moindre importance qu'une vérification de la comptabilité, les services d'assiette doivent s'intéresser aux postes comptables les plus significatifs.

✓ Actif du bilan

Pour les investissements, les services d'assiette se doivent de constater l'existence matérielle des biens inscrits à l'actif du bilan et exiger les pièces justificatives.

Concernant les stocks, Le montant figurant à l'actif du bilan représente le total des stocks inventoriés à la fin de l'année, au titre des : marchandises, matière et fournitures, produits semi – finis, déchet de fabrication, matières ou produits avariés.

Un rapprochement peut être effectué par un inspecteur entre le montant figurant à l'actif du bilan à la fin de l'exercice et celui détaillé dans les tableaux annexes du bilan.

Enfin, pour le poste « Créances » qui comprennent l'ensemble des droits acquis par l'entreprise suite de ses relations avec les tiers. il y a lieu de s'intéresser principalement aux postes suivants :

- Client (41) représente les créances commerciales, il faut rapprocher ce compte avec les relevés des clients à la fin de l'exercice ;
- Banque, chèques postaux, compte trésor (51), rapprocher le solde de ces comptes avec celui figurant sur les relevés et extraits de comptes.

✓ Passif du bilan⁶⁷

Le passif du bilan enregistre la contrepartie des moyens apportés sous forme de numéraire ou en nature. Les services d'assiette doivent s'intéresser aux postes suivants :

- A part les réserves, le résultat en instance d'affectation doit faire l'objet d'une affectation définitive à la fin de la troisième année de la réalisation du bénéfice ;

⁶⁶ Direction générale des impôts, ministre des finances, Guide du contrôle sur pièces, Edition 2004, Page23.

⁶⁷ Idem, page 25.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

- Lorsque le compte courant est débiteur en fin d'exercice pour un associé, il convient de le considérer comme un revenu mis à la disposition de l'associé et taxer à l'IRG car réputé distribué sauf cas de remboursement effectif réalisé ultérieurement ;
- Les emprunts doivent faire l'objet de justifications et de comptabilisation.

❖ **Tableau des comptes de résultat(TCR)** ⁶⁸

Le bénéfice net est constitué par l'ensemble des produits bruts desquels sont déduits, toutes les charges supportées pour générer ces produits. La détermination du résultat fiscal passe par les étapes suivantes :

- ❖ Détermination du résultat comptable (chiffre d'affaire et charges) ;
- ❖ Réintégration des charges comptabilisées mais qui du point de vue fiscal ne sont pas admises en déduction du résultat imposable ;
- ❖ Déduction des produits comptabilisés mais qui bénéficient d'une exonération.

2.2.3.4. L'achèvement du contrôle sur pièces :

A l'issue des travaux de contrôle sur pièces, trois situations peuvent se présenter :

- ✓ **Classement du dossier** : si le vérificateur n'a détecté aucune anomalie, le dossier est classé sans que le contribuable n'ait été informé du contrôle dont il a fait l'objet.
- ✓ **Envoi d'une demande de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements** :⁶⁹
 - ❖ **La demande de renseignements** : L'objet de cette demande est de renseigner l'administration sur les déclarations souscrites par le contribuable et de compléter les déclarations du contribuable.

- ❖ **La demande d'éclaircissements ou de justifications** :

Il porte généralement sur les éléments ci-après :

- Discordance relevées dans les énonciations des diverses parties de la déclaration ;
- Différence entre ces énonciations et celles figurant dans des déclarations antérieures ;
- Divergences entre les indications figurant dans les déclarations avec les informations en possession du service (recoupements, bulletins de liaison...).

- ✓ **La Notification au contribuable des propositions de redressements (modèle C4) :**

L'existence d'erreurs et d'insuffisances entraîne l'envoi au contribuable d'une notification de redressements (série C N°4). Ce dernier dispose d'un délai légal de 30 jours

⁶⁸ Direction générale des impôts, ministre des finances, Guide du contrôle sur pièces, Edition 2004, Page26.

⁶⁹ KHOULDI SAID, SADOK MEHDI « **Le Contrôle Sur Pièces Dans La Législation Fiscale Algérienne** », **CAHIERS POLITIQUE ET DROIT**, Ouargla Algérie, N° 19, JUIN 2018, p : 849.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

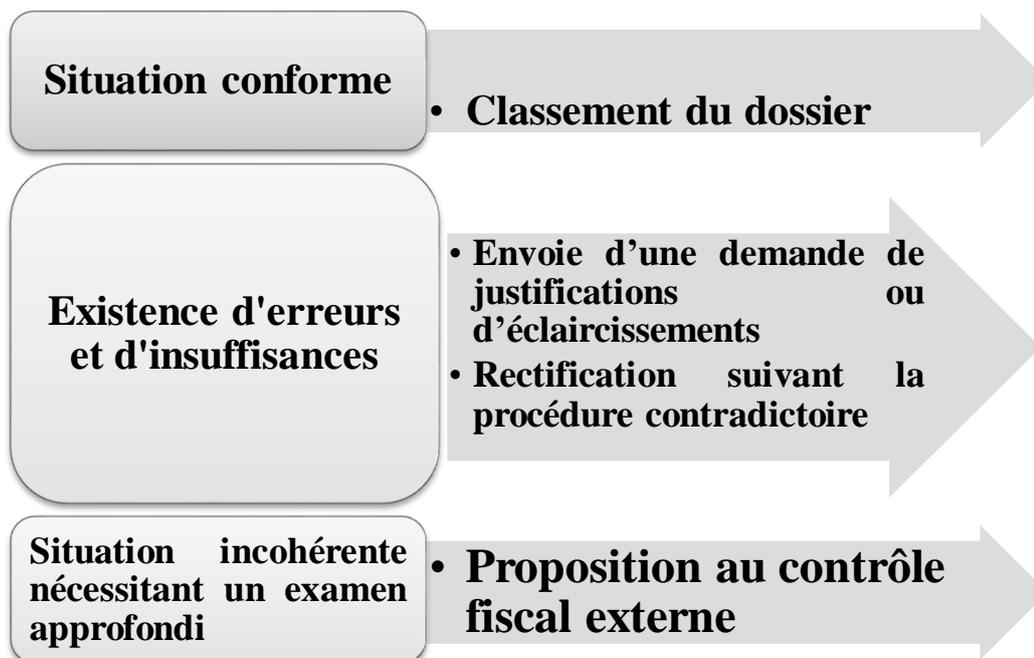
pour faire connaître ses observations, remarques et justifications. A l'expiration de ce délai, l'inspecteur notifie les bases définitivement retenue après examen de la réponse du contribuable. Étant précisé que le figurant dans la proposition de redressements.

✓ **Proposition au contrôle fiscal externe VC et/ou VASFE**

Les conclusions du contrôle sur pièces peuvent donner lieu à la proposition par le chef d'inspection, pour une vérification de la comptabilité ou une VASFE ,lorsque les anomalies relevés présentent un degré de gravité qui ne peuvent être réparés par le service ou lorsque l'enjeu fiscal est important et qu'il y a risque de cessation d'activité ,de fermeture de l'établissement .

La figure suivante nous résume les résultats du contrôle su pièces

Figure n°3 : Les résultats du contrôle sur pièces



Source : établi par nous même

2.3. La vérification approfondie

Outre le contrôle sur pièces exercé périodiquement par les services gestionnaires, il existe des autres types de contrôle plus approfondi et étendu.

2.3.1. Définition de la vérification

La vérification de comptabilité est prévue par l'article 20-1 du Code des Procédures Fiscales (CPF) :

« La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales inhérentes à des exercices clos. »

2.3.2. Les formes de vérification

2.3.2.1. La vérification de comptabilité (VC)

2.3.2.1.1. Définition et étendue de la vérification de comptabilité

Selon l'article 20 du code des procédures fiscales, la vérification de comptabilité est un ensemble d'opération qui permet à l'administration fiscale d'examiner, sur place, la comptabilité et les autres documents comptables d'une entreprise et de les confronter à certain éléments de fait ou matériels afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rectifications nécessaires.

Cette vérification porte sur l'ensemble des impôts et taxes auxquels est soumis le contribuable et concerne les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité

2.3.2.1.2. Définition et étendue de la vérification ponctuelle de comptabilité (VPC)

La vérification ponctuelle de comptabilité est une procédure de contrôle ciblée et de moindre amplitude que la vérification de comptabilité, introduite par l'article 22 de la loi de finance complémentaire (LFC) pour 2008 et insérée dans le CPF dans l'article 20 bis .

Cette vérification partielle porte sur « un ou plusieurs impôts au titre de tout ou partie de la période non prescrite, ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal ». ⁷⁰

Elle concerne notamment :

- le contrôle de la régularité des déductions opérées en matière de TVA, de l'origine des précomptes, des contingents accordés, des taux pratiqués et des remboursements sollicités ;

⁷⁰ Article 20 Bis du CPF.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

- le contrôle de postes comptables clairement individualisés sur une déclaration de résultat (charges d'amortissement, de provisions) ;
- le contrôle des déficits répétés, des avantages fiscaux accordés et des bénéfices réinvestis
- le contrôle des remboursements des crédits d'impôt.⁷¹

Conformément à l'article 20 bis du CPF, la vérification ponctuelle **obéit aux mêmes règles** de procédure qui régissent la vérification générale de la comptabilité à l'exception des points suivant :

- la vérification sur place des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à **deux (2) mois**.
- Le contribuable dispose d'un délai de **trente (30) jours** pour faire parvenir ses observations ou son acceptation à compter de la date de réception de la notification de redressement.
- il ne peut être réclamé au contribuable que les documents qui intéressent la ou les rubriques d'impôts ainsi que la période ciblée par ce contrôle.

2.3.2.2. La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)

2.3.2.2.1. Définition et étendue

Le texte de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales (CPF), définit clairement la procédure de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble :

« A l'occasion de cette vérification, les agents vérificateurs contrôlent la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal au sens des articles 6 et 98 du code des impôts directs et taxes assimilées » .

Ainsi, cette procédure peut être présentée comme la vérification de la comptabilité privée⁷² du contribuable, de ce fait, l'agent vérificateur peut demander aux **personnes physiques**, des états détaillés de leur patrimoine et des éléments de leur train de vie.

⁷¹Ministère des finances, Direction Générale des impôts, Lettre d'information mensuelle N°58, « Le contrôle fiscal, une action constante de l'administration fiscale», 2012, P 02.

⁷²La VASFE touche directement la vie privée des personnes physiques.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

La VASFE peut viser :

- toute personne physique susceptible d'être soumise à l'Impôt sur le revenu global, qu'elle ait ou non son domicile fiscal en Algérie, lorsqu'elle y a des obligations au titre de cet impôt,
- toute personne non recensée fiscalement lorsque sa situation patrimoniale et les éléments du train de vie font apparaître l'existence d'activités ou de revenus occultes⁷³

Cette procédure suit la même démarche que la vérification de comptabilité (avis de vérification, délais de préparation...) .elle présente avec cette dernière de nombreuses analogies sauf les points suivant :

- le lieu de contrôle : la loi n'impose aucune contrainte, il se déroule le plus souvent dans le bureau de l'administration fiscale,
- la durée de l'examen contradictoire ne saurait s'étendre sur une période supérieure à un an, à compter de la réception de l'avis de vérification jusqu'à la date de la notification de redressement.

❖ La distinction entre les différents types de contrôle fiscal

Tableau N° 03 : La distinction entre les différents types de contrôle fiscal

Types de contrôles Procédures	Contrôle sur pièces	Vérification de comptabilité	Vérification ponctuelle de comptabilité	vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble
Impôts et taxes	Tous les impôts et taxes	Tous les impôts et taxes	Certains impôts	IRG
Lieu d'exécution	les bureaux de l'administration fiscale	Sur place	Sur place	les bureaux de l'administration fiscale
L'avis de Vérification	/	Obligatoire	Obligatoire	Obligatoire
Délai de préparation	/	dix (10) jours	dix (10) jours	quinze (15) jours
la durée de la vérification	Six (06) mois	trois (03) mois, six (6) mois ou (09) mois	deux (02) mois	12 mois
Délai de réponse à la notification de redressement	trente (30) jours	quarante (40) jours	trente (30) jours	quarante (40) jours

Source : Élaboré par nos soins sur la base du code des procédures fiscales

⁷³ Ministère des finances, Direction Générale des impôts ,Lettre d'information mensuelle N°58 , « Le contrôle fiscal, une action constante de l'administration fiscale», 2012, P 02.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

Section 3 : La procédure de vérification

L'administration fiscale recourt à la vérification approfondi, soit parce que les anomalies suspectées au cours du contrôle sur pièces nécessitent des investigations plus poussées, soit parce que le dossier du contribuable a été sélectionné dans le cadre de la programmation de vérification comptable ou bien la vérification approfondi de la situation fiscale d'ensemble.

La mission de vérification est assurée par une brigade de vérification composée de deux vérificateurs de comptabilité au maximum, qui est sous la responsabilité d'un chef de brigade.

1. Les travaux préparatoires

Avant d'entamer les travaux officiels de vérification sur place, les vérificateurs procèdent à des travaux préparatoires qui orientent leurs investigations et facilitent l'exécution des procédures de vérification de la comptabilité, et ce, à travers :

1.1. Le retrait du dossier fiscal

Le vérificateur procède au retrait du dossier fiscal auprès du service principal de gestion après avoir rempli une attestation de décharge.

Ce dossier comprend également les statuts de la société, l'ensemble des déclarations relatives aux impôts dont l'entreprise est redevable, les bilans et comptes de résultat et le dossier personnel (IRG) des associés ou les principaux responsables de l'entreprise.

1.2. L'examen du dossier fiscal

Après le retrait du dossier fiscal, le vérificateur examine le dossier fiscal du contribuable.

Cette étape préliminaire est nécessaire à l'étude du dossier fiscal, dans la mesure où elle permettra de se renseigner sur les informations générales du contribuable et de vérifier notamment :

- Le nom et le prénom ;
- L'activité exercée ;
- L'adresse du siège social de l'entreprise ;
- Le numéro d'identification fiscal (NIF) ;
- Le numéro d'identification statistique (NIS) ;
- Le numéro de registre de commerce (NRC).

Ensuite, vérifier l'ensemble des déclarations fiscales mensuelles (G50) et l'ensemble des déclarations annuelles (G04) et (G29).

Par ailleurs, le vérificateur établit les documents suivants :

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

A. L'état comparatif des bilans

A partir des bilans joints à la déclaration annuelle, le vérificateur établit un tableau récapitulatif des bilans des quatre derniers exercices.

L'analyse de ce tableau comparatif permet de tirer des informations très importantes pour l'efficacité de la vérification approfondie:⁷⁴

- une connaissance du plan des comptes de l'entreprise,
- une visualisation dans le temps et un suivi de l'évolution de tous les comptes: ce qui permet de repérer la fluctuation anormale,
- une connaissance des comptes nouvellement créés ou supprimés dont il faut rechercher les raisons,

B. Le relevé de comptabilité

Il s'agit d'un état retraçant les différents comptes du tableau du compte de Résultat (TCR). Il donne un aperçu sur l'évolution des comptes de résultats durant la période de vérification bilan et permet d'apprécier l'évolution du chiffre d'affaires et des charges, ainsi que celles des pourcentages de marge brute et du bénéfice net de chaque exercice.

Après l'établissement de ces documents, le vérificateur entame l'étude comparative des bilans, des comptes de résultats et l'étude des déclarations.

1.3. Recherches et investigations

Après l'étude préalable du dossier, le vérificateur envoie des demandes de renseignements aux banques et aux administrations publiques aux services des douanes, ainsi aux fournisseurs, aux clients du contribuable, afin de collecter le maximum d'informations.

Les anomalies relevées par le vérificateur, au cours de cette phase ne permettent pas de porter un jugement préconçu sur la régularité de la comptabilité.

2. L'exécution de la vérification de comptabilité

2.1. L'envoi d'un avis de vérification

Avant de procéder au contrôle sur place, le vérificateur doit en informer le contribuable en lui adressant un avis de vérification ,accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, par lettre recommandée avec accusé de réception ou en lui remettant cet avis en mains propres contre accusé de réception et ce de 10 jours avant la date d'intervention sur place.

⁷⁴ N. FRIAA, *La vérification fiscale approfondie*, Tunis, 2018, page 62

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

L'avis de vérification doit être remis au contribuable lui-même s'il s'agit d'une personne physique ou au gérant ou le représentant dûment désigné s'il s'agit d'une société.

L'avis de vérification doit préciser sous peine de nullité, faire apparaître :⁷⁵

- le nom, le prénom et le grade du vérificateur ;
- le nom ou la raison social du contribuable à vérifier avec l'adresse exacte ;
- la date et l'heure de la première intervention,
- la période à vérifier, les impôts, taxes et redevances auxquels est assujetti le contribuable,
- la faculté donnée au contribuable à se faire assister par un conseil de son choix

Le contribuable dispose d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de l'avis.

2.2. Le contrôle inopiné

Lorsque l'administration craint que des éléments puissent disparaître, elle peut effectuer un contrôle dans les locaux de l'entreprise, sans l'avoir avertie au préalable.

Cette procédure peut être entreprise, à partir de l'instant où le vérificateur a remis au contribuable l'avis de vérification ou durant la période de préparation de dix (10) jours.

En effet, le contrôle fiscal inopiné se limite à de simples constatations matérielles des éléments physiques de l'exploitation (inventaire des stocks, des immobilisations, des valeurs en caisse, nombre de salariés, ...etc.) Ou de l'existence et de l'état des documents comptables sans qu'aucun examen de la régularité et de la sincérité de la comptabilité ne puisse être effectué. Ainsi, la présence du gérant ou du propriétaire de la société faisant l'objet de contrôle n'est pas obligatoire.

2.3. La première intervention sur place

Après l'expiration du délai de 10 jours de l'envoi de l'avis de vérification, la brigade de vérification composée de deux (2) vérificateurs de comptabilité et leur chef de brigade intervient sur place à la date et l'heure indiquées sur l'avis de vérification.

Cette première entrevue consiste en une prise de contact avec les dirigeants de l'entreprise. Plusieurs question sont alors posées par le vérificateur qui désire obtenir des informations sur l'historique de l'entreprise, ses activité principales et accessoires réelles, nombre de personnel, ses investissements, les principaux clients et fournisseurs, la technologie employée.

A l'issue de cette première entrevue, le vérificateur demande généralement à visiter les locaux industriels et commerciaux afin d'apprécier les modalités d'exercice de l'activité et les moyens mis en œuvre.

⁷⁵ Article 20/4 du CPF.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

Une fois la prise de contact terminée, le vérificateur doit rédiger un procès-verbal de début des travaux.

La vérification de comptabilité doit être entreprise sur place. Toutefois, sur demande écrite du contribuable et acceptée par le service ou en cas de force majeure dument constatée par le service, les vérificateurs peuvent emporter les documents dans leurs bureaux, dans ce cas, ils doivent délivrer une décharge des pièces et documents qui leurs sont remis et ce conformément à l'article 20 /1 du CPF.

2.4. L'examen de la comptabilité

L'examen de la comptabilité porte sur la forme et sur le fond de la comptabilité.

2.4.1. L'examen de la comptabilité en la forme

la comptabilité présentée est considérée comme régulière en la forme ,si elle remplit les trois conditions suivantes :

a) Complète et régulière

Une comptabilité n'est complète et régulière que si elle comporte l'ensemble des livres et des documents obligatoires prévus aux articles 9 à 12 du code de commerce, et si elle est tenue suivant les prescriptions de SCF. ⁷⁶

b) Arithmétiquement exacte

A ce niveau de vérification, le vérificateur doit s'assurer de l'exactitude arithmétique des indications portées sur les documents comptables.

Cet examen implique la vérification des reports et même de la régularité des écritures récapitulatives portées au journal général, par rapprochement avec les indications du grand livre et celles des journaux auxiliaires.

c) Probante

La comptabilité n'est probante que si elle permet de justifier l'exactitude des écritures enregistrées dans leur principe et leur quantité.

2.4.2. L'examen de la comptabilité en le fond

Ce contrôle permet de porter un jugement sur la disponibilité et la sincérité des écritures et documents comptables effectuées au cours de l'exercice. Il se caractérise par deux étapes :

⁷⁶ DRV, Guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001, p51.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

2.4.2.1. Le contrôle interne

A travers les données comptables, le vérificateur contrôle les éléments qui concourent à la formation du bénéfice brut. C'est à dire :

a. Contrôle des achats

Les irrégularités que peut faire apparaître la vérification du compte « achats » peuvent se classer en deux groupes :

• Majoration des achats :

La majoration des achats se fait pour diminuer le bénéfice net et le bénéfice brut et pour conséquence directe la minoration du résultat fiscal. Elle peut être constatée sous plusieurs formes :

- Inscription de la même facture dans deux livres auxiliaires différents ;
- Comptabilisation de la facture originale et de son duplicata ;
- Comptabilisation de fausses factures ;
- Comptabilisation d'achats fictifs ;
- Double inscription d'une facture d'achats ou l'inscription de la même facture à deux dates différentes ;
- Non comptabilisation de réductions commerciales obtenues du fournisseur ;
- Augmentation de partie débitrice du compte achats ,par des acquisition d'immeubles ,de machines, de matériels ,de dépenses d'entretien ayant pour origine un compte de frais généraux ou de dépenses personnelles du chef de l'entreprise et des associés.

Le vérificateur constate ces irrégularités par l'examen les factures d'achats, les relevés bancaires, les bons de commandes et les recoupements effectués auprès des fournisseurs.

• Minoration des achats

La minoration des achats peut paraître inexplicable étant donné qu'elle a pour effet d'augmenter le bénéfice imposable. Elle se manifeste sous plusieurs formes comme :

- Omission de comptabilisation de factures régulièrement établies par le fournisseur ;
- Achats déguisés sous forme de frais généraux comptabilisés dans un autre compte de charge ;
- Erreurs matériels volontaires (fausses addition, faux reports, ...) ;
- Achats sans factures ;
- Le règlement des achats au comptant ;
- Achats effectués au détail, notamment par les producteurs.

b. Contrôle des stocks

L'examen de ce poste porte sur la vérification de l'exactitude physique des stocks ainsi que l'exactitude des valeurs de leur comptabilisation.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

En outre, les irrégularités commises sur ce poste comptable conduit à une variation du résultat imposable. Ils sont généralement de deux sortes :

- La minoration en valeur lorsqu'on applique une valeur d'estimation inférieure à celle prévue par la réglementation en vigueur (des quantités réelles);
- La minoration en quantité lorsque l'inventaire ne fait apparaître qu'une partie de produits (dissimulation quantitative).

La minoration du stock entraîne une minoration des résultats d'exploitation. Cette pratique permet de faire apparaître un pourcentage de bénéfice brut normal.

- La majoration du stock : certains contribuables utilisent ce moyen, soit pour présenter une situation améliorée en vue de l'obtention d'un crédit bancaire ou d'inciter les associés à augmenter leurs actions...), soit pour apparaître un pourcentage de bénéfice approchant les normes de la profession, soit encore pour faire momentanément état d'un bénéfice susceptible d'absorber le déficit reportable, le plus ancien.⁷⁷

c. Contrôle des ventes

Le vérificateur peut relever des irrégularités suivantes :

- vente sans facture ;
- vente avec soultes ou facturation partielle ;
- Omission des recettes provenant dans des industries de transformation et les activités de bâtiment, de la vente des déchets de matières premières ou de sous-produits ;
- Enregistrement au débit de compte vente de retour fictif de marchandises ou ristournes exagérées ;
- Non comptabilisation des prélèvements de marchandises faits par le commerçant pour ses besoins personnels et ceux de sa famille ;
- Comptabilisation d'une vente au crédit d'un compte du bilan.

2.4.2.2. Le contrôle externe

Le vérificateur doit procéder à des recherches externes pour porter un jugement définitif sur la sincérité des pièces justificatives et des écritures y afférentes.

Au cours de ce contrôle, il peut faire des constatations matérielles des éléments physiques de l'exploitation et collecte les indications nécessaires qui lui permettent d'apprécier la valeur de la comptabilité qui lui est présentée.

⁷⁷ Idem, p59.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

2.5. Résultats de la vérification

À l'issue du contrôle sur place, la vérification pourrait aboutir à l'un des résultats suivants :⁷⁸

- le vérificateur constate que la comptabilité présentée est régulière en la forme et au fond et que la société a respecté à la fois les dispositions comptables et fiscales prévues par les lois en vigueur. Dans ce cas l'administration est tenue d'informer le contribuable ;
- le vérificateur apporte des rectifications à la base imposable déclarée par le contribuable sans rejeter sa comptabilité ;
- le contribuable refuse de se soumettre au contrôle ou de communiquer une partie ou la totalité des documents comptables susceptibles de justifier les déclarations déposées, l'administration procède à la taxation d'office ;
- Enfin , si la vérification de comptabilité laisse apparaître des irrégularités graves qui démontrent le caractère non probant de la comptabilité. Le vérificateur a le droit de rejeter la comptabilité et de procéder à la rectification des déclarations déposées afin de déterminer une nouvelle base d'imposition, à l'aide des éléments qu'il dispose.

Signalons que le rejet de la comptabilité est possible dans deux cas ⁷⁹:

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

2.6. La reconstitution des bases d'imposition

La loi ne prévoit aucun texte qui régit la reconstitution des bases d'imposition, d'où le vérificateur dispose à de toute latitude pour reconstituer les bases d'imposition, mais d'une manière générale, la méthode de reconstitution des bases d'imposition varie suivant le degré de gravité des erreurs et des anomalies relevées, de la taille de l'entreprise et la nature de l'activité vérifié.

D'après le guide du vérificateur de comptabilité, le vérificateur peut choisir parmi les méthodes ci-après :

⁷⁸ BRAHIM JBARA, CONTROLE FISCAL AU MAROC : CONSTATS, CRITIQUES & SUGGESTIONS, certificat professionnel comptable et financier, ISCAE MAROC, 2013, p44.

⁷⁹ Article 43 du CPF.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

a. Reconstitution de chiffre d'affaires à partir d'éléments quantitatifs (matières)

Elle est fortement appliquée en raison de sa simplicité. La majorité des activités se prêtent à cette méthode de vérification mais elle ne peut l'être pour certaines catégories d'activité (entrepreneurs de travaux, professions libérales ...).

Afin de détecter et évaluer les écarts, le vérificateur doit utiliser la règle suivante :

Tableau n °04 : le calcul du compte matière

une entreprise d'achat, revente	une entreprise de production de biens :
Stock initial	Stock initial de matière première
+ Achats	(+) Achat réel de la période
- Stock final	(-) stock final de matière première
= Consommations reconstituées	= Consommation brute des matières premières
(-) Consommations déclarées	(-) pertes en %
= Différence, perte ou dissimulation	(=) Consommation nette de MP à reconvertir en PF
	(+) Stock initial de PF à reconverti en MP
	(-) Stock final de PF reconverti en MP
	(=) Consommations reconstituées de produits finis
	(-) Consommations déclarées
	(=) Différence ou dissimulation

Source : élaboré par nous-même sur la base du guide de vérificateur

Exemple :

une entreprise spécialisée dans la fabrication des produits antiseptiques et cosmétiques a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, au niveau du centre des impôts de Naama .

Lors de la vérification comptable, le vérificateur a pu relever l'état du compte matière, portant sur la quantité de matière première essentielle qui est l'alcool. Il se présente comme suit :

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

Tableau n°05 : coefficients de dissimulation (Les quantités sont évaluées en litres)

Désignation	2014	2015	2016	2017
Stock initial de MP	55000	16000	-	4200
(+) Achat de la période	57000	23000	84000	/
(-) stock final de MP	42000	24000	55000	16000
= Consommation brute	70000	15000	29000	26000
(-) pertes en %	1400	300	580	520
(=)Consommation nette de matières	68 600	14700	28420	25480
(+) Stock initial de produits finis	77370	76670	76770	77170
(-) Stock final de produits finis	76670	76 770	77170	76870
(=) Ventes reconstituées	69300	14600	28020	25780
(-) ventes déclarées	65000	1260	20020	20780
(=) Ecart	4300	2000	8000	5000
Coefficient de dissimulation	1.066	1.16	1.4	1.24

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

Le CA reconstitué est comparé à celui qui a été déclaré pour détecter

Tableau n°06 : Reconstitution du CA (les montants en DA)

Désignation	2014	2015	2016	2017
CA déclaré	4 413 280	2 238 520	2 384 980	3 319 569
Coefficient de dissimulation	1.066	1.16	1.4	1.24
CA reconstitué	4 704 556	2 596 683	3 338 972	4 116 266
Rehaussement	291 276	358 163	953 992	796 697

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

b. Reconstitution du chiffre d'affaire à partir d'une étude de prix

La reconstitution du CA peut se faire à partir des achats, compte tenu de la variation des stocks augmentés du bénéfice e cela suivant la formule suivante :⁸⁰

$$\text{Stock Initial} + \text{achat} - \text{stock final} = \text{Achats revendus}$$

$$\text{Achats revendus} + \text{bénéfice brut} = \text{CAHT} + \text{TVA} = \text{TTC}$$

Les achats revendus, s'entendent des achats comptabilisés et ceux non comptabilisés décelés par un contrôle sur place ou par recoupements.

⁸⁰ Guide du vérificateur de comptabilité, page 126 .

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

Dans le cas où le vérificateur constate des achats de matières premières non comptabilisés au moment de la reconstitution du chiffre d'affaires, ils doivent les valoriser en production vendue en utilisant le rapport suivant :

$$\text{Production de l'exercice/ Matières et fourniture consommées} = A$$

Ainsi, le montant du chiffre d'affaires correspondant aux quantités non déclarées :

$$\text{Matières et fournitures non} \times A = \text{rehaussement}$$

c. Reconstitution du chiffre d'affaire à partir des charges de production

Les charges liées à la production peuvent motiver la reconstitution des chiffres d'affaires.

Par exemple, les salaires distribués au personnel affecté à la production des biens et des services, constituent un moyen efficace pour la reconstitution du chiffre d'affaires réalisés.

d. Reconstitution du chiffre d'affaire à partir des recettes

La reconstitution du CA peut s'effectuer à partir d'un compte financier, qui

Prend en compte l'ensemble des remboursements, des virements internes des chèques ...etc.

.Ce compte se présente de la manière suivante :

Caisse (total des débits)
(+) Comptes bancaires
(+) Avances clients au 01 janvier
(-) Avances clients au 31 décembre
(-) Solde clients au 01 janvier
(+) Solde clients au 31 décembre
(=) Chiffre d'affaires reconstitué

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

e. Reconstitution du chiffre d'affaire à partir d'une balance espèces

Cette méthode repose essentiellement sur l'examen des comptes bancaires et l'établissement d'une balance espèces.

Tableau N °07 : BALANCE ESPECES⁸¹

Encaissements	Décaissements
- Disponibilité présumées en début de période	- Dépenses diverses en espèces
- Gain en capital	- Dépenses de train de vie en espèces
- Opération patrimoniale (ventes)	- Apports en numéraire
- Vente des titres, d'or	- Disponibilités prévues en fin de période
- Revenus encaissés (salaires...)	
- Retrait des comptes	
Total :	Total :

2.7. La fin des travaux de vérification

En vertu des dispositions de l'article 20-5 du CPF, La fin des travaux de vérifications sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner.

2.8. Les conséquences de la vérification

A l'issue d'un contrôle fiscal, lorsque le vérificateur constate des insuffisances, des omissions, ou des dissimulations commises par les contribuables, il peut rectifier la base d'imposition. Le paiement des suppléments de droits,⁸² éventuellement assortis de pénalités, ne peut être réclamé, en principe, qu'après l'aboutissement d'une procédure de rectification.

Toutefois, dans certain cas, le vérificateur procède à la taxation d'office des bases d'imposition.

2.8.1.1. La procédure de redressement contradictoire

Cette procédure est celle du droit commun qui doit être suivie dans tous les cas où le contribuable s'est conformé aux obligations déclaratives ou comptables qui lui incombent.⁸³ Elle

⁸¹ Pierre Bonneval, **Expatriés, non-résidents, missions à l'étranger: tout sur vos impôts**, Editions Maxima, Paris, 1999, p 226.

⁸² Collectif Groupe Revue Fiduciaire, Op. Cit , 2007, page 250.

⁸³ Pascal Cornu, **Entreprise agricole et optimisation fiscale**, France Agricole Editions, paris , 2004, page 61.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

constitue l'issue normale de toute vérification de comptabilité et vise à éviter la phase contentieuse et parvenir à un accord entre l'administration fiscale et le contribuable.

La procédure de rectification contradictoire se caractérise par l'envoi d'un acte intitulé « Proposition de rectification » qui détaille le redressement projeté et la possibilité pour le contribuable d'accepter ou refuser son contenu, que nous évoquerons dans le cadre de l'étude détaillée de cet acte. Ainsi, le contribuable dispose d'un délai de 40 jours pour se prononcer.

2.8.1.2. La procédure d'imposition d'office

Selon PASCAL CORNU ⁸⁴ « L'administration fiscale dispose d'un droit d'action d'office exclusif de toute caractère contradictoire lui permettant de fixer unilatéralement des bases d'impositions. »

Cette procédure est qualifiée non contradictoire, plus agressive et les pénalités en sont plus lourdes.

Contrairement à la procédure contradictoire, la charge de la preuve pèse sur le contribuable qui doit prouver la sincérité de ses déclarations.

Selon l'article 44 du CPF, Les principales infractions permettant la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office sont :

- L'opposition au contrôle fiscale ;
- Le défaut ou dépôt tardif de déclaration ;
- Absence ou retard de réponse aux demandes de justifications ou d'éclaircissements ;
- Et lorsque le contribuable ne détient pas de comptabilité régulière ou, de livre spécial prévu aux articles 66 et 69 du CTF, permettant de justifier le chiffre d'affaires déclaré.

2.9. La notification des résultats

Le débat contradictoire débute par la notification de redressements à laquelle le contribuable est invité à répondre par ses propres arguments.⁸⁵

2.10. Notification primitive de redressements

La notification de redressement est ⁸⁶un acte administratif par lequel l'administration fait connaître à un contribuable la motivation⁸⁷ et la nature des rectifications qu'elle se propose

⁸⁴ Ibid, page 61.

⁸⁵ Omar Taouab, **Le contrôle fiscal au Maroc**, Editions Publibook, France, 2016, page 169.

⁸⁶ Collectif Groupe Revue Fiduciaire, Op. Cit , 2007, page 291.

⁸⁷ Les raisons pour lesquelles le redressement est mis en œuvre.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

d'apporter à ses bases d'imposition, ainsi les supplémentaires d'impôt en résultant. L'envoi de cette notification est obligatoire qu'elle que soit la procédure suivie.

La notification de redressement est généralement adressé au contribuable, par lettre recommandée avec accusé de réception, elle comporte obligatoirement les éléments suivants :

- indication de la procédure suivie (procédure contradictoire ou procédure d'office) ;
- Les anomalies et manquements relevés ;
- la nature et le montant des redressements ;
- les motifs de redressements ;
- l'existence d'un délai de 40 jours, pour faire parvenir ses observations ou son acceptation.

Selon l'article 20-6 du CPF, sous peine de nullité de la procédure, la notification de redressement doit mentionner que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix, pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre.

2.11. La réponse du contribuable

Dans le délai de 40 jours imparti, le contribuable doit parvenir à l'administration son acceptation ou ses observations.

La position de vérificateur diffère selon la réponse du contribuable .

- Si le contribuable répond en dehors du délai accordé, le vérificateur n'est pas tenu d'accepter les observations du contribuable la réponse du contribuable.
- Si le contribuable répond dans le délai, le vérificateur est tenu d'examiner sa réponse, quels que soient les motifs invoqués.

Enfin, L'absence de réponse à la notification initiale est assimilée à une acceptation tacite des redressements envisagés.⁸⁸

2.12. Notification définitive de redressement

A partir du moment où le vérificateur reçoit les observations dans le délai légal ou hors délais lorsqu'elle demeure motivées, il procède à une étude attentive des éléments de réponse invoqués par le contribuable .il entame ensuite la rédaction de la notification définitive de redressement, qui constitue la position définitive de l'administration au regard des anomalies relevées par les vérificateurs.

La notification définitive de redressement constitue la pièce de procédure qui clôture les opérations de contrôle et permet la mise en recouvrement des impositions supplémentaires. Cette dernière doit être transmettre au contribuable.

⁸⁸ Article 20-6 du CPF.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

3. Achèvement de la vérification

Après la remise de la notification définitive, les vérificateurs procèdent aux travaux suivants :

3.1. La rédaction du rapport de vérification

Le rapport de vérification est un document clôturant le contrôle sur place. Il mentionne également :

- Si l'avis de vérification a été adressé par voie postale ou remis en mains propres au contribuable vérifié ;
- La durée du délai supplémentaire éventuellement accordée pour le début du contrôle sur place ainsi que les raisons ayant motivé son octroi ;
- La nature des infractions relevées ainsi que les sanctions applicables avec référence aux textes les prévoyants.⁸⁹

Par ailleurs, Une copie du rapport est mise dans le dossier fiscal du contribuable tandis qu'un autre est communiquée à la Direction des Recherches et Vérification, la Direction Régionale des Impôts et à l'inspection d'assiette territorialement compétente.

3.2. Émission du rôle individuel

Les rôles sont les titres en vertu desquels l'administration fiscale effectue et poursuit le recouvrement de l'impôt. Il indique le montant définitif des droits et pénalités rappelés la et la date limite de paiement. Deux situations peuvent se présenter :⁹⁰

- ❖ le contribuable reconnaît les droits qui sont rappelés. Dans ce cas, il peut s'acquitter de sa dette ou demander la remise à l'administration fiscale.
- ❖ le contribuable peut aussi ne pas accepter les droits nouveaux qui sont mis à sa charge, dans ce cas s'ouvrira une phase de contentieux.

⁸⁹Guide du vérificateur de comptabilité, page 43.

⁹⁰ Roland Atanga Fongue , **Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel**, Harmattan, paris, France, 2007 ,p15.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

Section 4 : les conséquences du contrôle fiscal

L'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise, elle est en droit ⁹¹de sanctionner en cas d'infractions commises par le contribuable. Les sanctions applicables en matière fiscale peuvent être des sanctions fiscales, dénommées aussi sanctions ⁹²administratives, et les sanctions pénales.

Lorsque l'administration fiscale ne parvient pas à recouvrer les sommes qui lui sont dues par un contribuable, il peut mettre en cause la responsabilité de certaines tierces personnes.

1. Les responsabilités des propriétaires et Gérants d'entreprises

En matière pénale, la responsabilité est « l'obligation pour une personne impliquée dans une infraction d'en assumer la conséquence pénale, c'est-à-dire, de subir la sanction attachée à cette infraction, cette sanction étant punitive et préventive »⁹³.

L'article 155 du code des procédures fiscales dispose que : « lorsque le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales dont la perception appartient au service des impôts dues par une société, a été rendue impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales, le ou (les) dirigeant(s) et/ou le ou (les) gérant(s) majoritaire(s) ou minoritaire(s) au sens de l'article 32 du code des impôts directs et taxes assimilées, peuvent être rendus solidairement responsables avec cette société du paiement desdits impositions et amendes. ». Cette responsabilité fiscale atteint personnellement le dirigeant.

1.1. Les sanctions applicables en cas d'inobservation répétée des diverses obligations fiscales

1.1.1. Les sanctions fiscales

Les sanctions fiscales comprennent les amendes et les majorations. Les premiers sanctionnent les infractions formelles, les secondes sont liées à quotité l'impôt éludé⁹⁴.

⁹¹ BELBACHIR Abdelkader, « L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ET ENJEUX CAS DE L'ALGERIE », *international journal of Management and Marketing Research (MMR)*, vol .2, 2018 , pp .58_68.

⁹² Thierry Lambert, Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé, Editions L'Harmattan, paris , 2006 , P :5.

- ⁹³ Germain Ntono Tsimi, « LE DEVENIR DE LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DES PERSONNES MORALES EN DROIT CAMEROUNAIS. DES DISPOSITIONS SPÉCIALES VERS UN ÉNONCÉ GÉNÉRAL ? », Éditions A. Pédone, France, 2011, page 236.

⁹⁴ Centre de droit pénal fiscal, Les sanctions pénales fiscales, L 'Harmattan, paris, 2000, p :14.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

1.1.1.1. Le défaut ou retard de déclaration

Le contribuable qui n'a pas souscrit dans les délais requis, la déclaration d'existence, prévue à l'article 183 du présent code, est passible d'une amende fiscale dont le montant est fixé à 30.000 DA.⁹⁵

Par ailleurs, l'administration fiscale a la capacité d'imposer d'office le contribuable, qui n'a pas produit la déclaration annuelle, selon le cas, soit à l'IRG, soit à l'IBS. Ainsi, sa cotisation est majorée de 25 %. Cette dernière est, en principe, applicable dès que la somme due n'a pas versée à la date légale.

Selon l'article 322 du CIDTA, cette majoration n'est due lorsqu'une déclaration est déposée tardivement, mais elle est ramenée à :

- 10 %, si la durée de retard n'excède pas un (1) mois,
- 20%, si le retard se situe entre un mois et 2 mois.

Si le contribuable n'a pas répondu, dans un délai de trente (30) jours à partir de la notification par pli recommandé avec avis de réception, une majoration de 35% est applicable.⁹⁶

En effet, selon l'article 192-2 du CIDTA, l'absence de dépôt ou le dépôt tardif des documents et renseignements exigés à l'appui de la déclaration, entraîne l'application d'une amende fiscale de 1.000 DA, autant de fois qu'il est relevé d'omission ou d'inexactitude dans les documents produits.

Si les documents ne sont pas déposés dans les trente (30) jours d'une première mise en demeure, il est procédé à une taxation d'office et le montant des droits est majoré de 25%.

Enfin, le dépôt tardif des déclarations portant la mention « néant » entraîne l'application d'une amende de :

- 2.500 DA, lorsque le retard est égal à un mois ;
- 5.000 DA, lorsque le retard est supérieur à un mois et inférieur à deux mois ;
- 10.000 DA, lorsque le retard est supérieur à deux mois.⁹⁷

1.1.1.2. L'insuffisance de déclaration

Si la déclaration du contribuable contient un revenu ou un bénéfice inexact ou insuffisant, des sanctions fiscales sont applicables.

- Une majoration de 10 %, si le montant des droits éludés est inférieur ou égal à 50.000 DA ;
- Une majoration de 15%, si le montant est supérieur à 50.000 DA et inférieur ou égal à 200.000 DA ;

⁹⁵ L'article 194 du CIDTA.

⁹⁶ Article 192/1 du CIDTA.

⁹⁷ Idem, article 322

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

- Une majoration de 25%, si le montant est supérieur à 200.000 DA ;
- Le taux de 100% est également appliqué lorsque les droits éludés concernent des droits devant être collectés par voie de retenue à la source.⁹⁸

1.1.1.3. Défaut de facturation

Selon l'article 65 de la loi de finances pour 2013, le défaut de facturation ou de sa présentation est puni d'une amende administrative dont les tarifs sont les suivants :

- 50.000 DA pour les commerçants détaillants ;
- 500.000 DA pour les commerçants grossistes ;
- 1.000.000 DA pour les producteurs et les importateurs.

1.1.1.4. L'établissement de fausses factures ou de factures de complaisance

L'arrêté du 1er août 2013, publié au Journal officiel N°30⁹⁹ donne la définition d'une fausse facture. « La fausse facture, est la facture établie sans avoir procédé à aucune livraison ou prestation, dans le but : de minorer les bases d'imposition aux différents impôts et taxes ; de dissimuler des opérations ; de déplacer et blanchir des capitaux ; de détourner des fonds de l'actif et de financer des opérations illicites ou licites ; d'obtenir certains avantages tels que le droit à déduction en matière de TVA, et des prêts auprès des établissements bancaires aux fins de financement de projets d'investissement. »

Le décret ajoute qu'une facture de complaisance se résume « au fait de camoufler sur une facture l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, ou d'accepter sciemment l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom, et ce, dans le but de réduire le montant des impôts à payer ainsi que de détourner des fonds propres à une entreprise ou à un individu et de les utiliser à des fins diverses ».

Par ailleurs, l'établissement de fausses factures ou de factures de complaisance entraîne l'application d'une amende fiscale égale à 50% de leur valeur et ce, conformément aux dispositions de l'article 65 de la loi n° 02-11 du 20 Chaoual 1423 correspondant au 24 décembre 2002.

1.1.1.5. Défaut ou retard d'affiliation

L'affiliation de l'employeur est le fait de déclarer l'activité de l'employeur auprès de la CNAS.¹⁰⁰

L'article 6 de la loi n° 83-14 du 2 juillet 1983 du Code du travail oblige l'employeur à affilier les employés au régime de la sécurité sociale, dans les dix jours qui

⁹⁸ Article 193 du CIDTA.

⁹⁹ DGI, JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 30 du 21 mai 2014.

¹⁰⁰ <https://www.slideshare.net/AbdelhakZAIM/cours-dassurances-sociales-cnascnr-algerie>, consulté le 04/09/2020 à 20:05h

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

suivent le début de création de l'activité. Le retard d'affiliation donne lieu à une pénalité de 5 000 DA majorée de 20% par mois de retard.

Selon l'article 59 de la loi de finances complémentaire pour 2015, le défaut d'affiliation, est passible d'une amende de cent mille dinars (100.000 DA) à deux cent mille dinars (200.000 DA) par travailleur non affilié, et d'une peine d'emprisonnement de deux (2) à six (six) mois .

En cas de récidive, l'employeur est passible d'une amende de deux cent mille dinars (200.000 DA) à cinq cent mille dinars (500.000 DA) par travailleur non affilié, et d'une peine d'emprisonnement de deux (2) à vingt-quatre (24) mois .

1.1.1.6. Refus de Communication

Le refus de communication des livres, pièces et documents prévus aux articles 45 à l'article 61 du CPF, entraîne l'application d'une amende fiscale de 5.000 à 50.000 DA ¹⁰¹ et d'une astreinte de 100 DA au minimum par jour de retard qui commence à courir de la date du procès-verbal dressé pour constater le refus et prend fin le jour ou une mention inscrite par un agent qualifié, sur un des livres de l'intéressé, atteste que l'administration a été mise à même d'obtenir les communications prescrites¹⁰².

1.1.1.7. Opposition au contrôle fiscal

Lorsque l'administration a été mise dans l'impossibilité d'exercer d'accomplir leurs fonctions par suite d'une opposition collective ou individuelle, les bases d'impositions sont évaluées d'office et ce conformément à l'article 44 du CPF.

Ainsi, cette opposition est punie d'une amende fiscale de 10.000,00 DA à 30.000,00 DA et si lors d'une visite l'établissement se trouve fermé pour empêcher le déroulement de la vérification, l'amende sera fixée à 50.000 DA et ce conformément à l'article 304 du CIDTA.

1.1.2. Les sanctions applicables en cas de manœuvre frauduleuse

La notion de manœuvres frauduleuses recouvre deux séries d'éléments ¹⁰³: «

- ✓ Un manquement délibéré : il s'agit des éléments intentionnels qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de façon délibérée et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction ;
- ✓ La mise en œuvre de procédés destinés à masquer l'existence de l'infraction, ou à la présenter sous la forme d'une opération régulière, en créant une situation de nature à égarer l'administration ou à restreindre son pouvoir de contrôle. »

¹⁰¹ Article 63 du CPF.

¹⁰² Article 64 du CPF .

¹⁰³ Collectif d'auteurs du Groupe Revue Fiduciaire, l'entreprise contrôlée, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007, page 391.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

1.1.2.1. Les sanctions pénales

La sanction pénale ne peut être appliquée qu'un jugement du tribunal correctionnel et dans l'hypothèse d'un délit de fraude fiscale.

La preuve du caractère frauduleux et intentionnel appartient à l'administration fiscale¹⁰⁴.

La sanction pénale est différente selon les types d'impôts

✓ En matière d'impôts directs et taxes assimilées

L'article 303 du CIDTA prévoit : « 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, 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 de deux (02) mois à six (06) mois et d'une amende de 100.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 1.000.000 DA ;
- De l'emprisonnement de six (06) mois à deux (02) ans et d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000 DA et n'excède pas 5.000.000 DA ;
- De l'emprisonnement de deux (02) ans à cinq (05) ans et d'une amende de 2.000.000 DA à 5.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 5.000.000 DA et n'excède pas 10.000.000 DA ;
- De l'emprisonnement de cinq (05) ans à dix (10) ans et d'une amende de 5.000.000 DA à 10.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 10.000.000 DA. »

Cet article vise, d'une façon générale, toute manière d'agir frauduleusement, ce qui permet d'éviter de limiter sa portée et de couvrir tout montage fiscal frauduleux.

✓ En matière d'impôts indirects

La soustraction ou la tentative de se soustraire en totalité ou en partie à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe est passible d'une amende de 50.000 à 200.000 DA et d'un emprisonnement de un à cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement, et ce conformément à l'article 532 du code des impôts indirects.

✓ En matière des droits d'enregistrement

Selon l'article 119 du code d'enregistrement, les peines encourues par les fraudeurs sont :

- une amende pénale de 5.000 à 20.000 DA,
 - d'un emprisonnement d'un an à cinq ans
- Ou de l'une de ces peines seulement.

¹⁰⁴ Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Editions Publibook, France , 2009, page 35.

2. Les responsabilités de la personne morale

2.1. La responsabilité pénale de la personne morale

Le législateur algérien a adopté en 2004 la loi n°04-15 du 10 novembre 2004, qui a modifié et complété le code pénal et particulièrement en créant un titre 1 bis consacré aux peines applicables aux personnes morales et en adoptant dans l'article 51 bis un principe général de la responsabilité pénale des personnes morales.¹⁰⁵

L'article 51 bis du code pénal, issu de la loi du 10 novembre 2004 dispose que « la personne morale, à l'exclusion de l'état, des collectivités locales et des personnes morales de droit public, est responsable pénalement, lorsque la loi le prévoit, des infractions commises, pour son compte, par ses organes ou représentants légaux. La responsabilité pénale de la personne morale n'exclut pas celle de la personne physique auteur ou complice des mêmes faits ¹⁰⁶».

La lecture attentive des dispositions de l'article 51 nous fait observer que le législateur vise seulement les personnes morales de droit privé. Les personnes morales de droit public sont irresponsables pénalement.

D'autre part, le code des impôts directs et taxes assimilées prévoit que « Lorsque l'infraction a été commise par une société ou une autre personne morale de droit privé, les peines d'emprisonnement encourues, ainsi que les peines accessoires sont prononcées contre les administrateurs ou les représentants légaux ou statutaires de la collectivité. Les amendes pénales encourues sont prononcées à la fois contre les administrateurs ou représentants légaux ou statutaires et contre la personne morale, sans préjudice, en ce qui concerne cette dernière, des pénalités fiscales applicables.¹⁰⁷ »

2.2. Les sanctions applicables aux personnes morales

✓ En matière contraventionnelle

La peine encourue par la personne morale est l'amende dont le taux est d'une (1) à cinq (5) fois le maximum de l'amende prévue pour les personnes physiques, par la loi qui réprime l'infraction. En outre, la confiscation de la chose qui a servi à commettre l'infraction ou de la chose qui en est le produit peut être prononcée.¹⁰⁸

¹⁰⁵ LARBAOUI N. Saleh, MEZAOULI Mohamed, « **La Responsabilité Pénale Des Personnes Morales En Droit Algérien** », **CAHIERS POLITIQUE ET DROIT**, Algérie, N° 8, Janvier 2013, p 2.

¹⁰⁶ Article 51 bis du code pénal

¹⁰⁷ Article 303/9 du CIDTA.

¹⁰⁸ Article 18 bis 1 du code pénal.

CHAPITRE 2 : LES PROCÉDURES DU CONTRÔLE FISCAL

✓ **En matière criminelle et délictuelle**

Les peines encourues par la personne morale sont :

« L'amende dont le taux est d'une (1) à cinq (5) fois le maximum de l'amende prévue pour les personnes physiques, par la loi qui réprime l'infraction ;

- La dissolution de la personne morale ;
- La fermeture de l'établissement ou de l'une de ses annexes pour une durée qui ne peut excéder cinq (5) ans ;
- L'exclusion des marchés publics pour une durée qui ne peut excéder cinq (5) ans ;
- L'interdiction, à titre définitif ou pour une durée qui ne peut excéder cinq (5) ans, d'exercer directement ou indirectement, une ou plusieurs activités professionnelles ou sociales ;
- L'affichage et la diffusion du jugement de condamnation ;
- Le placement, pour une durée qui ne peut excéder cinq (5) ans, sous surveillance judiciaire pour l'exercice de l'activité conduisant à l'infraction ou à l'occasion de laquelle cette infraction a été commise. »¹⁰⁹

¹⁰⁹ Article 18 bis du code pénal.

Conclusion

A travers ce chapitre nous avons pu comprendre les faits du déclenchement du contrôle fiscal, les procédures d'exécution des différentes formes de contrôle fiscal et les conséquences du contrôle fiscal.

L'administration ne se contente pas de recouvrer les droits éludés et d'assurer le respect de la loi fiscale, elle est en droit de sanctionner en cas d'infractions commises par le contribuable.

Chapitre 3 :

La pratique De la vérification de comptabilité au niveau du centre des impôts de Naama

« La pratique sans théorie est aveugle; la théorie sans pratique est vide.»

Kwame Nkrumah

Introduction :

Afin de mieux comprendre le déroulement du contrôle fiscal au niveau de l'administration fiscale, nous avons choisi de consacrer ce chapitre pratique à l'étude d'un cas réel d'une vérification de comptabilité, faite auprès du centre des impôts CDI de la wilaya de Naama.

Ce présent chapitre comportera trois sections dont la première reprendra la présentation de l'organisme d'accueil, la deuxième sera consacrée à la vérification de la comptabilité d'un contribuable et enfin, nous verrons les conséquences de la vérification de comptabilité, dans la troisième section.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil, le centre des impôts de la wilaya de Naama.

Le C D I est un centre de gestion unique regroupant, sous l'autorité du chef de centre, toutes les fonctions de gestion, de recouvrement, de contrôle et de contentieux actuellement exercées par les inspections, les recettes et les Directions des Impôts de Wilaya.

Dans cette section, nous allons présenter le centre des impôts de la wilaya de Naama avec ses, compétences, ses différents services ainsi que leurs missions.

1. Présentation du centre des impôts de Naama

Le centre des impôts de la willaya de Naama est un nouveau service extérieur de la de la direction général des impôts (DGI) exclusivement dédié à la gestion des dossiers fiscaux et à la collecte des impôts dus par les contribuables, créée en 1 novembre 2016, son siège se situe à la rue de la liberté N°06.¹¹⁰

2. Champ de compétence

2.1. Personnes relevant des CDI

Font partie de la compétence du CDI:

¹¹⁰ Le service d'accueil et d'information du centre des impôts Naama.

- Les entreprises individuelles suivies au régime du réel, dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 30.000.000 DA ;
- Les sociétés non éligibles à la Direction des Grandes Entreprises et dont le chiffre d'affaires annuel excède 30.000.000 DA ;
- Les entreprises individuelles suivies au régime du forfait et qui optent pour l'imposition selon le régime du réel.

2.2. Impôts concernés

Les CDI ont pour missions d'assurer l'assiette, le recouvrement et le contrôle des impôts et taxes suivants :

- L'impôt sur le revenu global catégorie des bénéficiaires professionnels (activité commerciale et non commerciale) ;
- L'impôt sur les bénéfices des sociétés
- La taxe sur la valeur ajoutée (TVA);
- La taxe intérieure de consommation (TIC) ;
- Le droit de circulation sur les alcools ;
- La taxe sur l'activité professionnelle (TAP);
- Les retenues à la source dues sur les salaires, traitements et émoluments;
- Les retenues à la source dues sur les distributions de dividendes aux associés ;
- Les droits de timbre.

3. missions du CDI

Le centre des impôts de la wilaya de Naama est chargée principalement de¹¹¹ :

- la gestion des dossiers fiscaux des entreprises suivies au régime du réel non éligibles à la direction des grandes entreprises (D.G.E) 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 (I.B.S);

¹¹¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/> (consulté le 26/06/2020 à 21:06 h).

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

- la tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables soumis au régime du réel d'imposition au titre des revenus catégoriels des bénéficiaires industriels et commerciaux (B.I.C) ;
- l'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction ;
- la prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- opérations matérielles de paiement et de recettes et au décaissement des espèces;
- l'arrêt d'écritures et de la centralisation de la remise des valeurs;
- 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;
- remboursement des crédits de taxe ;
- assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables ;
- la prise en charge des formalités administratives liées à l'assiette notamment celles relatives à la création d'entreprises et à la modification de leurs statuts;
- organisation et de la gestion des rendez-vous ;
- la diffusion des informations et des avis en direction des contribuables relevant du centre des impôts.

4. Les services du CDI

Le centre des impôts comprend :

4.1. Le service principal de gestion (SPDG) :

Il est géré par le chef du centre et chargé de :

- la prise en charge des dossiers fiscaux des contribuables relevant du centre des impôts, en matière d'assiette, de contrôle fiscal et du suivi des avantages fiscaux et de l'instruction préliminaire des réclamations ;
- la validation et la présentation au chef de centre, pour homologation, des rôles et titres de recettes, en sa qualité de délégué du directeur des impôts de wilaya ;

- la proposition d'inscription des contribuables au contrôle sur pièces et/ou à la vérification de comptabilité ;
- l'établissement des rapports périodiques, la consolidation des statistiques, la préparation des plans d'actions, l'organisation et harmonisation des travaux avec les autres services.

Ce service principal est composé de cinq services :

- ✓ Le service de la fiscalité du secteur industriel
- ✓ Le service de la fiscalité du secteur du bâtiment et des travaux publics
- ✓ Le service de la fiscalité du secteur commercial
- ✓ Le service de la fiscalité du secteur des prestations de services
- ✓ Le service de la fiscalité du secteur des professions libérales.

4.2. Le service principal du contrôle et de la recherche (SPCR)

Ce service est chargé de:

- la mise en œuvre des procédures de recherche de l'information fiscale, de leur traitement, stockage et diffusion, pour exploitation;
- la proposition et la réalisation des opérations de contrôle au titre des vérifications sur place et du contrôle sur pièces des déclarations des contribuables relevant des centres des impôts et l'établissement des états statistiques et bilans périodiques d'évaluation.

Il est composé de quatre services :

4.2.1. Le service des fichiers et recoupements, son rôle est :

- la constitution et la gestion du répertoire de sources locales d'informations et renseignements intéressant l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt;
- la centralisation, le stockage et la restitution pour exploitation des données recueillies par les services concernés;
- la prise en charge des demandes d'identification des contribuables.

4.2.2. Le service de la recherche de la matière imposable, fonctionnant en brigades, sa fonction est :

- l'établissement d'un programme périodique de recherche des informations fiscales au titre de la mise en œuvre du droit de communication ;
- la proposition d'inscription de contribuables au contrôle sur pièces et sur place, sur la base des informations et renseignements recueillis.

4.2.3. Le service des interventions, fonctionnant en brigades, est chargé de:

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

- la programmation et la réalisation d'interventions au titre de la mise en œuvre du droit d'enquête et du droit de visite, des contrôles à la circulation et, d'effectuer sur place tous constats nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt;
- la proposition de contribuables à la vérification de comptabilité ou au contrôle sur pièces, sur la base des informations et renseignements recueillis.

4.2.4. Le service du contrôle, fonctionnant en brigades, est chargé de:

- la réalisation des programmes de contrôle sur pièces et sur place;
- l'établissement des situations statistiques périodiques relatives à l'état d'exécution des programmes de contrôle et d'en évaluer le rendement.

4.3. Le service principal du contentieux (SPC)

Il est chargé de :

- l'instruction de tout recours contentieux et gracieux adressé au centre des impôts et découlant d'impositions, majorations, amendes ou pénalités opérées par ce dernier ainsi que les demandes de remboursement de précomptes-TVA;
- le suivi des affaires contentieuses portées devant les instances judiciaires.

Ce service principal est composé de trois services

- ✓ Le service des réclamations ;
- ✓ Le service des commissions de recours et du contentieux judiciaire ;
- ✓ Le service des notifications et de l'ordonnancement.

4.4. Le service d'accueil et d'information (SAI), est chargé de :

- l'organisation de l'accueil et de l'information des contribuables;
- la diffusion, à l'intention des contribuables relevant de la compétence du centre des impôts, d'informations sur leurs droits et obligations fiscales.

4.5. Le service de l'informatique et des moyens(SIM), est chargé de :

- l'exploitation et la sécurisation des applications informatiques, ainsi que de la gestion des habilitations et des autorisations d'accès correspondantes;
- du recensement des besoins des services en matériel et autres fournitures, ainsi que de la prise en charge de la maintenance des équipements;
- la supervision des tâches liées à l'hygiène et à la sécurité des locaux

4.6. La recette :

- la prise en charge des règlements effectués par les contribuables au titre des versements spontanés opérés ou de rôles généraux ou individuels émis à leur encontre, ainsi que le suivi de leur situation en matière de recouvrement;

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

- la mise en œuvre des mesures prévues par la législation et la réglementation en vigueur relatives au recouvrement forcé de l'impôt;
- tenir une comptabilité conforme aux règles de la comptabilité publique et présenter à la Cour des comptes, les comptes de gestion établis.

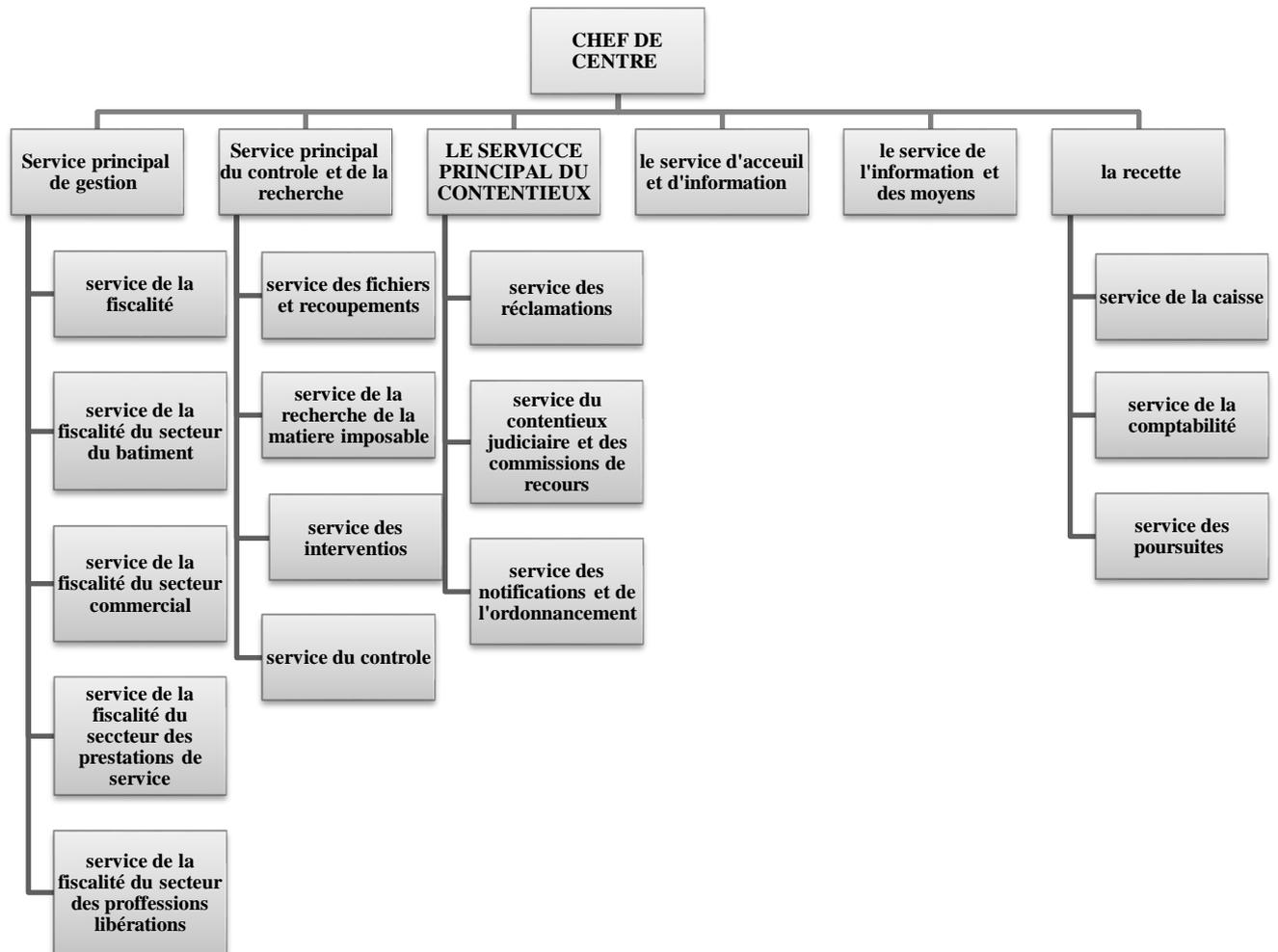
5. Organigramme de l'établissement d'accueil :

Le centre des impôts comprend trois services principaux, une recette et deux services.

Pour une représentation plus schématique nous avons prévu l'organigramme suivant :

Figure N° 04 : Organigramme du centre des Impôts de la Wilaya (CDI) de Naama

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA



Source : Élaboré par nos soins sur la base des documents internes du CDI _ Naama .

Section 02 : techniques et procédures de la vérification de la comptabilité

1. Présentation de l'entreprise vérifiée :

Forme juridique : entreprise individuelle (personne physique) ;

L'activité exercée : ETB_TCE (une entreprise de travaux bâtiment tous corps d'état).¹¹²

Date début d'activité : 12/07/2009 ;

Antécédent en matière de contrôle fiscal : aucun ;

Le régime fiscal : réel ;

La position fiscale : L'entreprise vérifiée est soumise d'après le régime du réel aux impôts et taxes ci-après :

- A la TAP conformément à l'article 217 du CIDTA au taux de 2 % en vertu de l'article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).
- A l'IRG suivant les dispositions des articles 1 à 134 du code des impôts directs et
- Taxes assimilées.
- A l'IRG/salaires conformément aux articles 66 et 104 du code des impôts directs et
- taxes assimilées.
- à la TVA sur le chiffre d'affaires encaissés, plus précisément facturés (article 2 et 14 du CTCA), au taux de 17% et 19% et ce conformément à l'article 21 du CTCA.
- Aux droits de timbres selon les dispositions des articles 61 alinéa 1 et 100 alinéa 1 du code de timbre.

2. La vérification de comptabilité de l'entreprise

Au titre de l'exercice 2019, cette entreprise a fait l'objet d'une vérification générale de comptabilité. La vérification concerne les exercices de 2015, 2016, 2017 et 2018.

2.1. Les travaux préparatoires

La mission de vérification est assurée par une brigade de vérification composée de deux vérificateurs de comptabilité au maximum, qui est sous la responsabilité d'un chef de brigade.

2.1.1. Retrait du dossier fiscal

Après la validation du programme de vérification de comptabilité par la direction régionale des impôts et la direction générale des impôts, une réunion de coordination est tenue au niveau du centre des impôts, au présence de chef du centre, de chef de service principal de contrôle et recherche, de chef de service de contrôle et les chefs de brigade de vérification.

¹¹² TCE : tous corps d'état : l'entreprise peut exercer toutes les activités relatives aux travaux bâtiment,

La finalité de cette réunion est la répartition de programme de vérification sur l'ensemble des vérificateurs de comptabilité.

Ainsi, le vérificateur procède au retrait du dossier fiscal auprès de service principal de gestion après avoir rempli une attestation de décharge. (**Voir Annexe n° 1 : ATTESTATION DE DECHARGE**)

2.1.2. L'examen du dossier fiscal

Après le retrait du dossier fiscal, le vérificateur examine le dossier fiscal du contribuable.

Cette étape préliminaire est nécessaire à l'étude du dossier fiscal, dans la mesure où elle Permettra de se renseigner sur les informations générales du contribuable et de vérifier notamment :

- Le nom et le prénom ;
- L'activité exercée ;
- L'adresse du siège social de l'entreprise ;
- Le numéro d'identification fiscal (NIF) ;
- Le numéro d'identification statistique (NIS) ;
- Le numéro de registre de commerce (NRC) .

Ensuite, vérifier l'ensemble des déclarations fiscales mensuelles (G50) et l'ensemble des déclarations annuelles (G04) et (G29).

Par ailleurs, le vérificateur établit les documents suivants :

2.1.2.1.L'état comparatif des bilans :

Il permet de constater :

- L'évolution de l'actif durant les quatre années à vérifier, notamment l'évolution des créances, des stocks, des immobilisations et des disponibilités.
- L'évolution du passif au cours des quatre exercices à vérifier comme les variations des capitaux, des réserves et l'évolution des dettes. (**Voir Annexe n° 2 : Etat comparatif des bilans**)

L'objectif principal de l'état comparatif est de détecter certaines anomalies liées à la minoration ou à la majoration de l'actif et à la minoration ou à la majoration du passif.

On prend l'exemple suivant : l'augmentation du capital non justifiée est considérée comme un revenu non déclaré, pour cela il est classé par les vérificateurs comme un chiffre d'affaire réalisé et non déclaré.

2.1.2.2.Le relevé de comptabilité :

Il s'agit d'un état retraçant les différents comptes du tableau du compte de Résultat (TCR).ainsi, les vérificateurs s'intéressent beaucoup plus à l'évolution des ventes, des

immobilisations, des charges d'exploitation et l'évolution de la marge brute. (Voir **Annexe n° 03 : Relevé de comptabilité**).

2.1.3. Recherches et investigations

Les vérificateurs envoient des demandes de renseignements aux fournisseurs, du contribuable, ainsi aux banques et aux administrations publiques au niveau de la wilaya de Naama et hors wilaya afin de collecter le maximum d'informations.

Les informations demandées auprès de ces organismes se présentent comme suit :

- L'ensemble des marchés réalisés au niveau des différentes wilayas,
- Les montants des chiffres d'affaires réalisés et facturés avec les administrations publiques,
- Le montant des achats et les quantités effectués auprès des fournisseurs.

2.2. L'exécution de la vérification de comptabilité

2.2.1. L'établissement et l'envoi d'un avis de vérification

Après la clôture des travaux préparatoires, le vérificateur procède à l'établissement d'un avis de vérification comportant les renseignements suivants:

- Référence : N°89/CDI/SPCR/BV01/2019 ;
- La date de l'avis de vérification 11/06/2019 ;
- Date et heure de la première intervention sur place : 24/06/2019 à 10h00 ;
- L'objet et exercices à vérifier : la vérification de comptabilité des exercices 2015, 2016, 2017 et 2018.
- Impôts, droit et taxes concernés par la vérification : TAP, TVA, IRG/BP, IRG/salaires et autres impôts.
- Nom et grade des vérificateurs et du chef de brigade ;
- la faculté du contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.

Cet avis a été remis à l'entreprise par voie postal contre accusé de réception, ainsi le contribuable a procédé à sa récupération le 12 /06/2019 et à partir de cette date, le contribuable a un délai de 10 jours afin de préparer sa comptabilité et tous les documents justificatifs nécessaires. (Voir **Annexe n°4 : Avis de vérification**)

2.2.2. Intervention sur place

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

Après l'expiration du délai de 10 jours de l'envoi de l'avis de vérification, les deux (2) vérificateurs de comptabilité et leur chef de brigade ont effectué une intervention sur place le 26/06/2019 à 10 h au siège social de l'entreprise.

Ensuite, le vérificateur établit une fiche de début des travaux de vérification (**Voir Annexe n°5 : Fiche de début des travaux de vérification**).

Par la suite, Les vérificateurs procèdent à l'examen de la comptabilité en assurant le respect de la procédure contradictoire édictée par l'article 42 du code des procédures fiscales.

Le 27/11/2019, les travaux de vérification sont clôturés et le service principal de contrôle et de recherche a invité le contribuable pour assister à un débat contradictoire tenu en date du 27/11/2019 à 10 h à la présence de son conseiller fiscal conformément à l'article 20 des procédures fiscales.

Après la séance du débat tenu au niveau du centre des impôts, les vérificateurs ont procédé à la préparation d'une notification de redressements primitive, cette dernière a été établit en date du 09/12/2019 et reçue par le contribuable en main propre le 15/12/2019.

La notification de redressements primitive représente la situation fiscale après les travaux de vérification de comptabilité, elle contient l'ensemble des anomalies d'ordre comptable et d'ordre fiscal.

Ainsi, Les éléments de la notification primitive se présentent comme suit :

2.2.3. Examen de la comptabilité

2.2.3.1. En la forme :

Les registres obligatoires à savoir le livre d'inventaire général et le livre de paiements, sont tenus et présentés conformément à la disposition des articles 09/10/11 du code de commerce (cc).

Ainsi, dans ce volet, aucune anomalie n'a été détectée .

2.2.3.2. En le fond :

L'examen de comptabilité pour les années 2015, 2016, 2017 et 2018 a fait ressortir les anomalies suivantes :

A. Exercice 2015 :

1. TVA/d'achats déduite à tort conformément aux articles 29 et 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA), elle se résume dans le tableau suivant :

Tableau N° 08: TVA/d'achats déduite à tort (En da)

Facture N°	Date	Fournisseurs	Montant HT	TVA /achats	Motifs
16/2015	16/04/2015	SARL POMALU	4 273 523	726 499	Manque mode de

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

					paiement
467/2015	30/06/2015	EURL CERA	130 507	22 186	//
51/2015	01/10/2015	TABT AISSA	290 598	49 401	//
264/2015	28/10/2015	SARL AIREJ	3 427 340	582 647	//
TVA /Achats à rappeler				1 380 733	

Source : Etabli sur la base des documents du service de vérification _CDI

Le montant total de 1 380 733,00 DA, concernant la TVA déduite à tort, doit être rappelé.

2. Achats recoupés non déclarés au total de 1 755 128 ,00 DA, présentées dans le tableau suivant :

Tableau N° 09 : Achats recoupés non déclarés (En da)

Raison social	Activité	Montant recoupé	Montant déclaré
SARL CRAF NEGOCE	Fabrication de produits en Béton	1 450 000	Néant
SARL POINT NORD AFRIQUE	Carries	305 128	Néant
Total achats recoupés non déclarés		1 755 128	

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

3. Situations de réalisation des locaux commerciaux et services facturées et comptabilisées au taux de TVA à 7 % au lieu de 17% sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau N° 10: Les Situations de réalisation des locaux commerciaux et services de l'année 2015 (En da)

Situation N°	Objet de marché	CA à facturé logements à 7%	CA à facturé services et commerce à 17%	CA à comptabilisés à 7%
N° 01 du 13/04/2015	60 LPA	6 833 299	2 287 633	9 720 359
N° 02 du 26/07/2015	//	1 131 129	480 341	1 605 025
N° 03 du 09/12/2015	//	1 944 486	838 944	2 783 430
	Total	9 908 914	3 606 918	
	TVA retenue 17 %		613 176	
	TVA déclarée 7%		252 484	
	TVA à rappeler		360 691	

Source : Etabli sur la base des documents du service de vérification _CDI

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

B. Exercice 2016 :

1. Situations de réalisation des locaux commerciaux et services facturées et comptabilisées au taux de TVA 7% au lieu de 17 %.

Tableau N°11 : Les Situations de réalisation des locaux commerciaux et services de l'année 2015 (En da)

Situation N° du	Objet de marché	CA à facturé logements à 7%	CA à facturé services et commerce à 17%	CA à comptabilisés à 7%
N° 04 du 01/01/2016	60 LPA	2 798 120	1 199 249	3 997 363
N° 05 du 25/04/2016	//	6 472 387	2 773 937	9 246 324
	Total	9 270 507	3 973 186	13 243 693
	TVA retenue 17 %		675 444	
	TVA déclarée 7%		278 123	
	TVA à rappeler		397 321	

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

2. Vérification des conditions des déductions de TVA /achats conformément aux articles 29 et 30 du CTCA.

Tableau N°12: TVA /achats déduite (En da)

Facture N° et date	Fournisseur	Montant HT	TVA/achats	Observation
185 du 16/03/2016	SARL POINT NORD AFRIQUE	3 429 698	583 048	Manque mode de règlement
124 du 16/05/2016	SARL SOTIBED	4 350 867	739 647	Manque reçu de versement original
331 du 30/04/2016	SARL PRODAG	132 652	22 550	Manque mode de règlement
205 du 31/03/2016	SARL PRODAG	127 310	21 642	//
49 du 31/01/2016	SARL PRODAG	167 866	28 537	//
198 du 11/07/2016	AYACHI REDA	197 482	37 521	Manque mode de règlement
TVA/achats à rappeler			1 432 945	

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

3. Le contribuable n'a pas comptabilisé le règlement des factures d'achats par versements espèce en créditant le compte caisse afin d'éviter la caisse créditrice répétitive et débitant le compte fournisseurs (non décaissement des reçus de versements).

De ce fait, les montants de règlement de ses factures à savoir **16 539 937 DA TTC** en 2016 et

44 613171 DA TTC en 2017 sont considérés comme des chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé non déclarés vu qu'ils n'ont pas été décaissés étant de la trésorerie de l'entreprise.

3.1. Exercice 2016

Tableau N°13: Les chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé non déclarés de l'année 2016(En da)

Facture N°	Date	Fournisseur	Montant HT	TVA/achats	Versement s n°	DATE
1129	21/04/2016	Sarl peinture midy	804 108	136 698	25394 BNA	22/04/2016
96	20/04/2016	Sarl Métal	1 340 735	99 264	AGB	04/07/2016
117	04/12/2016	Sarl Métal	2 071 385	278 615	10058 BDL	09/11/2016
125	07/12/2016	Sarl Métal	3 319 488	380 512	014150BDL	21/12/2016
618	22/12/2016	Sarl socobois	3 418 803	581 196	EL BARAKA	25/12/2016
558	25/12/2016	Sarl point nord afrique	1 756 949	298 681	GULF BANK	17/07/2016
24	15/03/2016	Sarl métal	1 755 131	298 372	GULF BANK	17/07/2016
TOTAL			14 466 599	2 073 338		
Chiffres d'affaires non déclarés			16 539 937 DA TTC			

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

3.2. Exercice 2017

Tableau N°14: Les chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé non déclarés de l'année 2017 (En da)

Facture N°	Date	Fournisseur	Montant HT	TVA/achats	DATE
3	05/02/2017	EURL DECOMAR B	2 537 723	482 167	05/02/2017
9	27/02/2017	Sarl métal	1 325 059	174 941	01/02/2017
10	28/02/2017	Sarl métal	1 832 819	167 181	02/02/2017
22	13/04/2017	EURL DECOMAR B	836 020	158 843	13/04/2017

**CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU
DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA**

105	14/02/2017	Sarl Mactéal	2 944 792	559 510	13/03/2017
145	02/03/2017	Sarl Mactéal	2 691 868	511 454	12/04/2017
26	11/03/2017	EURL DECOMAR B	2 146 510	253 490	16/03/2017
28	13/03/2017	Sarl métal	2 749 825	250 174	21/3/2017
356	23/05/2017	Sarl Mactéal	2 889 632	549 030	14/06/2017
372	31/05/2017	Sarl mactéal	3 056 368	580 709	14/06/2017
53	21/01/2017	Sarl CGMSC	840 337	159 664	15/02/2017
55	22/01/2017	Sarl CGMSC	840 341	159 664	15/02/2017
58	23/01/2017	Sarl CGMSC	840 377	159 664	15/02/2017
89	22/08/2017	Sarl ENA	4 753 083	436 917	26/07/2017
881	16/10/2017	Sarl CGMSC	813 030	154 475	19/10/2017
916	25/10/2017	Sarl CGMSC	8 413 030	154 475	19/10/2017
116	04/12/2017	Sarl Mactéal	174 013	15 986	14/12/2017
		Total	39 684 827	4 928 344	
Chiffres d'affaires non déclarés			44 613 171 DA TTC		

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

C. Exercice 2017

1. charges non déductibles conformément aux articles 140 et 169 du CIDTA

Tableau n°15 : Charges non déductibles (En DA)

Facture N° et date	Fournisseurs	Désignation	Montant HT	Tva à reversée	Motifs
112219 du 29/03/2017	CAAT	Frais d'assurance	4477	850	Frai d'assurance d'un véhicule touristique GOLF
504/13.5.1/359 du 12/09/2017	CAAT	Assurance de l'ouvrage 50/325 LPC du 13/09/2017 au 12/09/2027.	507833	//	Non-respect de principe d'indépendance des exercices
504/13.5.1/396 du 07/01/2017	CAAT	Assurances 150/LPC du 07/11/2017 au 06/11/2027	1 245 293		Non-respect de principe d'indépendance des exercices
Charges à réintégrer			1 757 603 DA		

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

2. TVA/achats déduite à tort conformément aux articles 29 et 30 du CTCA.

Tableau n°16 : TVA/achats déduite à tort (En DA)

Facture N°	Fournisseurs	Montant HT	TVA/achats	Observation
11,34,53,58,88,102,106,256,277,278,279/2017	SPA COLPA	2 861 473	543 680	1 887 587 TTC Régler par chèque AGB N°9027258 Manque mode de paiement
TVA/achats à rappeler			543 680	

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

D. Exercice 2018

1. Facture d'achat non comptabilisée

Tableau n° 17: Facture d'achat non comptabilisée(en DA)

Facture N° et date	Fournisseur	Adresse	Montant	Tva/achats
2493 du 19/12/2018	SPA EVEMAL	RN 05 REGHAIA ALGER	161 344	30 655

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

Compte tenu de ce qui procède, Les vérificateurs ont jugé que, malgré les anomalies relevées, comptabilité est présumée régulière.

Par conséquent, les anomalies relevées feront l'objet d'une régularisation fiscale par méthode de réintégration.

2.2.4. L'impact fiscal des différentes anomalies

Après la présentation des différents anomalies relevées ,les vérificateurs procèdent à l'établissement et à la régularisation de la situation fiscale du contribuable, ainsi le montant des impôts et le montant des taxes à payer s'organisent par type d'impôt et par exercice.

2.2.4.1.Détermination du chiffre d'affaires (CA) :

Les chiffres d'affaires retenus ont été déterminés en ajoutant aux chiffres d'affaires déclarés :

- Les chiffres d'affaires rehaussé issus des achats non déclarés reconstitués en appliquant le coefficient multiplicateur déclarés par le contribuable au titre des exercices 2015 et 2018 à savoir 14058 et 13048 respectivement.
- Les chiffres d'affaires non déclarés au titre des exercices 2016 et 2017.

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

Sachant que :

Rehaussements CA = Chiffre d'affaires retenu -Chiffre d'affaires brutes déclaré.

Tableau N°18 : Détermination du chiffre d'affaires

Libellé	2015	2016	2017	2018
Chiffre d'affaires brutes déclaré	124 751 650	82 489 080	140 504 262	117 162 659
Achats non déclarés	1 755 128			161 344
Coefficient de valeur ajouté	14 058			13 048
Chiffre d'affaires rehaussé issu d'achats non déclarés	2 467 359			210 516
Chiffre d'affaires non déclaré	/	16 539 937	44 613 171	/
Chiffre d'affaires retenu	127 219 009	99 029 017	185 117 433	117 373 175
Rehaussements CA (CA rappelé)	2 467 359	16 539 937	44 613 171	210 516

Source : Etabli sur la base des documents du service de vérification _CDI

Les montants à rappeler sont très importants ce qui va augmenter les impôts à payer.

2.2.4.2.Liquidation des droits et pénalité :

2.2.1. Taxe Sur L'activité Professionnelle –TAP-

Le contribuable est soumis à la TAP conformément à l'article 217 du CIDTA au taux de 2 % en vertu de l'article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).

Le montant de pénalités d'assiettes s'appliquent conformément à l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).

Pour la détermination des chiffres d'affaires imposables à la TAP , il a été procédé à la taxation des chiffres d'affaires non déclarés au titre des exercices 2016 et 2017 et les chiffres d'affaires rappelés issus des achats non déclarés au titre des exercices 2015 et 2018 .

La situation du contribuable est régularisée conformément aux articles 217 à 220 du code des impôts directs et taxes assimilés.

Tableau n°19: Calcul des droits et pénalités TAP

Unité : DA

Libellé	2015	2016	2017	2018
chiffres d'affaires brutes déclarés	124 751 648	82 489 080	140 504 262	117 162 659
chiffres d'affaires déclarés sans réfaction 25 %	86 878 884	/	/	/
chiffres d'affaires déclarés avec réfaction 25 %	37 872 764	82 498 080	8 430 256	5 736 554
chiffre d'affaires déclaré exonéré ANDI 96%	Néant	Néant	132 074 006	111 426 105
chiffre d'affaires déclaré imposé I	115 283 458	61 866 810	6 322 693	4 040 200
+chiffre d'affaires rappelé	2 467 359	16 539 937	44 613 171	210 516

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

=chiffre d'affaires retenu II	117 750 817	78 406 620	50 935 864	4 256 400
chiffre d'affaires rappelé II- I	2 467 359	16 539 937	44 613 171	210 516
chiffre d'affaire rappelé avec réfaction 25 %	/	16 539 937	44 613 171	210 516
chiffre d'affaires rappelé imposable (après réfaction de 25%)	2 467 359	12 404 952	33 459 878	157 887
Taux TAP	2 %	2 %	2 %	2 %
Droits TAP	49 347	248 099	669 197	3 157
Taux de pénalité	10%	25%	25%	10%
Pénalités	4 934	62 024	167 299	315
Total à payer	54 281	310 123	836 496	3 472

Source : Etabli sur la base des documents du service de vérification _CDI

❖ Mode de calcul

Chiffre d'affaires déclaré exonéré ANDI 96%= chiffres d'affaires brutes déclarées× 96%.

Chiffre d'affaires déclaré imposé = chiffres d'affaires déclarés avec réfaction 25 %× 75%.

Droits TAP = chiffre d'affaires rappelé imposable × Taux de la TAP.

Pénalités= Droits TAP × Taux de pénalité.

Total à payer = Droits TAP + Pénalités.

2.2.2. Impôt sur Revenu Global/BP

Pour la reconstitution des bénéfices imposables, il y a lieu de réintégrer aux bénéfices déclarés ce qui suit :

- Les chiffres d'affaires non déclarés issu des achats non déclarés au titre des exercices 2015 et 2018.
- Les bénéfices non déclarés issu des chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé reconstitué en appliquant les marges nettes déclarés au titre des exercices 2016 et 2017 .
- Les charges non déductibles au titre de l'exercice 2017.

En déduisant la TAP en cascade et le montant des achats non déclarés.

De ce fait, la situation du contribuable est régularisée conformément aux articles 12, 12, 104,190 bis et 193 du code des impôts directs e taxes assimilés.

Tableau N°20 : Calcul des droits et pénalités IRG/BP

Libellé	2015	2016	2017	2018
Bénéfice déclaré	23 580 990	7 004 261	6 947 557	7 210 762
Chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé	/	16 539 937	44 613 171	/
Marges nettes déclarés	15,31%	5,16%	6%	5,95%
Bénéfices réalisés avec le secteur privé non déclarés	/	853 460	2 676 790	/
+chiffre d'affaires issu des	2 467 359	/	/	210 516

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

achats non déclarés				
+charges non déductibles	/	/	1 757 606	/
-achats non déclarés	1 755 128	/	/	161 344
-déduction TAP en cascade	49 347	248 099	669 197	3 157
Total des réintégrations	662 884	605 361	3 765 199	46 015
=bénéfice reconnue	24 243 874	7 609 622	10 712 756	7 256 777
Bénéfice rappelé	662 884	605 361	3 765 199	3 157
Droits IRG barème dus	8 353 356	2 531 196	3 617 464	2 409 831
Droits IRG imposé	8 121 347	2 319 491	2 299 645	2 407 872
Droits IRG rappelés	232 009	211 676	1 317 819	16 105
Taux de pénalités	25%	25%	25%	10%
Pénalités	58 002	52 919	329 454	1 610
Total à payer	290 011	264 595	1 647 273	17 715

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

❖ **mode de calcul**

Bénéfice rappelé= bénéfice reconnue- Bénéfice déclaré.

Pénalités= Droits IRG rappelés× Taux de pénalités

Suivant le barème d'IRG et en appliquant des pénalités sur les droits à rappeler, le montant total à rappeler est calculé (290 011,00 DA pour 2015 ; 264 595,00 DA pour 2016 ; 1 647 273,00 DA pour 2017 et 17 715,00 DA pour 2018).

2.2.3. Taxes sur le chiffre d'affaires

le contribuable est obligatoirement soumis à la TVA sur le chiffre d'affaires encaissés, plus précisément facturés (article 2 et 14 du CTCA) , au taux de 17% et 19% et ce conformément à l'article 21 du CTCA .

Note: le fait générateur des activités liées au secteur de commerce et d'industrie est la facturation, par contre pour les activités liées au secteur des prestations de services, travaux publics, professions libérales est l'encaissement.

Le pointage systématique des factures d'achats pour l'ensemble des années vérifiées a donné la situation suivante de la TVA déductible et ce conformément aux articles 29,30 et 41 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA).

Tableau n°21 : L'état des taxes sur achats (en DA)

Libelle	2015	2016	2017	2018
TVA/achats reconnues	11 515 230	14 036 405	21 448 139	9 215 748
TVA/achats G 50	12 895 963	14 729 703	21 548 709	9 215 748
TVA/achats à réintégrer	1 380 733	693 298	100 570	/

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

Durant l'année 2018, nous avons constaté que la TVA sur achats facturé est semblable à celui déclaré sur les GN°50, dans ce cas, aucune régularisation ne sera effectuée ;

Par contre, durant les années 2015,2016 et 2017, nous avons constaté des discordances entre les montants de TVA sur achats facturés et les montants de TVA sur achats déclarés sur GN°50.

➤ Calcul des droits et pénalités

En vertu des dispositions des articles 01/02/14/15/16/21/116-1 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA), le rehaussement du chiffre d'affaires dégagé au titre des exercices vérifiées est également imposable en matière de TVA.

D'autre part, Les droits éludés sont passibles de pénalités prévues à l'article 116 du CTCA.

Ainsi, on résume la situation fiscale en matière de TVA comme suit :

Tableau N° 22 : La situation fiscale en matière de TVA (en DA)

Désignation	2015	2016	2017	2018
CA retenu	125 180 596	95 200 548	180 189 089	117 373 175
CA déclaré	124 751 648	82 489 080	140 504 262	117 162 659
Rehaussement CA	428 948	12 711 468	39 684 827	210 521
Taux de TVA	17%	17%	19%	19%
Droits TVA	72 921	2 160 949	7 540 117	39 998
Tva/collectée 17 % au lieu 7%	360 691	397 321	/	/
TVA/achats à réintégrer	1380 733	693 298	100 570	/
Total Droits TVA	1 814 345	3 251 568	7 640 687	39 998
Taux pénalités	25%	25%	25%	10%
Pénalités	453 586	712 892	1 910 171	3 999
Total à payer	2 267 931	4 064 460	9 550 858	43 997

Source : Etabli sur la base des documents du service de vérification _CDI

❖ Mode de calcul

Rehaussement CA = CA retenu - CA déclaré.

Droits TVA = Rehaussement CA × Taux de TVA.

Droits TVA dus = Droits + Tva/collectée 17 % au lieu 7% + TVA/achats à réintégrer.

Pénalité = Droits TVA dus × Taux pénalités

Total à payer = Droits TVA dus + Pénalités.

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

Ainsi, les taux de pénalité sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau n° 23 : Les taux de pénalité

le montant des droits éludés	Taux de la pénalité
Inférieur ou égal à 50.000 DA	10%
entre 50.000 DA et 200.000 DA	15%
Supérieur à 200.000 DA	25%

Source : Etabli sur la base de l'article 193 du Code des Impôt Directs et Taxes Assimilées (CIDTA).

2.2.4. Taxes sur la formation professionnelle et d'apprentissage

De par l'activité exercée et le nombre de salariés employés, le contribuable vérifié est soumis à la taxe sur la formation professionnelle aux taux de 1% et la taxe d'apprentissage au taux de 1 % sur la base des salaires bruts conformément aux articles 79 et 80 de la loi de finance 2007.

Tableau n° 24 : Taxes sur la formation professionnelle et d'apprentissage

Libellé	2015	2016	2017	2018
Salaires brute	11 538 460	8 331 355	6 751 569	8 227
Taxe sur la formation professionnelle 1 %	115 384	83 313	67 515	82 774
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	28 846	20 828	16 878	20 693
Total à payer	144 230	104 141	84 393	103 467
Taxe d'apprentissage 1%	115 384	83 313	67 515	82 774
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	28 846	20 828	16 878	20 693
Total à payer	144 230	104 141	84 393	103 467

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

2.2.5. La réponse du contribuable :

Après la réception de la notification de redressement primitive N°246/CDI /SPCF/2019 à la date 15/12/2019, le contribuable a un délai de 40 jours pour introduire une réponse sur ladite notification.

Le contribuable a envoyé un courrier au chef du centre des impôts de Naama le 13/01/2020 dans lequel il a présenté les justificatifs ainsi les éclaircissements sur les points suivants :

Exercice 2015 :

➤ **La TVA sur achats déduite à tort (manque mode de règlement) :**

- Facture n°16/2015 du 16/04/2015 d'un montant de TTC 5 000 022 ,00 DA, impayée à ce jour.
- Facture n° 467/2015 du 30/06/2015 d'un montant de TTC 152 694 ,00DA, le détail des factures du fournisseur EURL CERA se décompose comme suit :

07 factures de l'exercice 2015

TTC : 1 535 613,00 DA

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

- Paiement partiel par chèque n°709669 du 29/04/2015 : 500 000,00 DA
Reste impayé au 31/12/2015 : 1 035 613,00 DA
11 factures de l'exercice 2016 TTC : 1 257 624 ,00 DA
Paiement partiel par chèque n°7096777 du 30/06/2016 : 700 000,00DA
Reste impayé au 31/12/201 : 1 593 238,00 DA
Paiement partiel par chèque n°7096862 du 31/01/2017 : 1 572 730,00 DA
Reste impayé au 31/12/2017 : 20 508,00 DA
- Facture n°264/2015 du 28/10/2015 d'un montant de TTC 4 009 987,00 DA, payée par :
- Versement n°150844 du 06/07/2015 : 2 000 000,00 DA
 - Versement n°122050 du 18/02/2016 : 700 000,00 DA
 - Versement n°00042 du 03/08/2015 : 1 000 000,00 DA
 - Versement n°00292 du 07/05/2017 : 309 987,00 DA
- Total : 4 009 987,00 DA

➤ **Achats recoupés non déclarés**

- Facture n°v15F00217 du 19/08/2015 d'un montant de 1 450 000,00 DA, s'agit de l'investissement dans le cadre ANDI (Agence Nationale de Développement de l'Investissement) franchise de TVA, payée par :
- Chèque n° 3709740 du 01/03/2015 :509 000,00 DA
 - Chèque n° 2554167 du 18/08/2015 :941 000,00 DA

Exercice 2016 :

➤ **Mode de règlement de factures d'achats**

- Facture n°185/2016 du 16/03/2016 d'un montant de TTC 4 012 747,00 DA, réglée par deux versements bancaires détaillés comme suit :
- Versement n°221 1564 du 06/06/2016 :4 000 000,00
 - Versement n°54182269 du 21/08/2016 : 12 747 ,6
- Total : 4 012747,00
- Facture n°124/2016 du 16/05/2016 d'un montant de TTC 5 090 498,00 DA réglée par versement n°52096073/01579 du 17/05/2016, banque AGB.
- La facture n° 1129 du 21/04/2016 d'un montant de TTC 940 806,00 DA est comprise dans l'écriture globale passée dans le journal caisse d'un montant de 21 890 631,48 règlements divers factures.
- La facture n° 24 du 15/03/2016 d'un montant de TTC 2 053 504 ,42 DA, payée par versement bancaire et comptabilisée dans le journal de caisse.

Exercice 2017 :

➤ **La TVA déduite à tort (mode de paiement)**

Le fournisseur SPA COLPA, toutes les factures ont été payées par chèques, le détail se présente comme suit :

Solde factures impayés au 01/01/2017 : 482 444,82

Les achats 2017 (41 factures) : 5 922 678,08

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

Total : 6 405 122,90

Les paiements :

Chèque n°9027258 du 02/01/2017 AGB : 3 887 587,20

Chèque n°9027268 du 09/01/2017 AGB : 1 887 587,52

Chèque n°3139731 du 26/09/2017 CPA : 162 927,66

Chèque n°7096933 du 06/08/2017 AGB : 162 927,66

Versement bancaire du 06/08/2017 : 152 065,82

Versement bancaire du 11/08/2017 : 152 017,74

Total : 6 405 113,54

Différence de : 9.36

Exercice 2018

- Facture n°2493 du 19/12/2018 (SPA EVEMAL) d'un montant 191 999,36 DA, comptabilisée et payée par chèque de banque n°9179451 du 17/12/2017.

En plus, l'entreprise a fourni en annexe les pièces justifiant les chèques impayés pour l'exercice 2015, des copies des extraits des grandes livres, les factures, ainsi les reçus de versement des exercices 2015, 2016, 2017 et 2018.

Section 3 : résultats de la vérification de la comptabilité

1. Notification définitive

Après la réception de la réponse du contribuable et l'examen des observations formulées par le contribuable, les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement.

En conséquence, la situation du contribuable pour les exercices vérifiés sera détaillée dans la notification de redressement définitive, qui est la suivante :

Exercice 2015 :

- Le rappel de La TVA sur achats de 1 331 332 DA est maintenu.
- Les achats recoupés non déclaré : effectivement les achats effectués auprès de la sarl CARF NEGOCE pour un montant de 1 450 000,00 DA est un investissement dans le cadre ANDI comptabilisé sur le grand livre 2015 donc ce point est accordé.

Exercice 2016 :

- **Tva sur achats déduite à tort :**
 - Facture n°185/2016 du 16/03/2016 d'un montant de TTC 4 012 747,00 DA, réglée par deux versements bancaires détaillés comme suit :
 - Versement n°221 1564 du 06/06/2016 : 4 000 000,00

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

- Versement n°54182269 du 21/08/2016 : 12 747 ,6
Total: 4 012747,00
- Facture n°124/2016 du 16/05/2016 d'un montant de TTC 5 090 498,00 DA réglée par versement n°52096073/01579 du 17/05/2016, banque AGB.
- La facture n° 1129 du 21/04/2016 d'un montant de TTC 940 806,00 DA est comprise dans l'écriture globale passée dans le journal caisse d'un montant de 21 890 631,48 règlements divers factures.
- La facture n° 24 du 15/03/2016 d'un montant de TTC 2 053 504 ,42 DA, payée par versement bancaire et comptabilisée dans le journal de caisse.

La déduction de TVA/achats accordée

Exercice 2017 :

Aucune modification n'est signalée dans les anomalies notifiées initialement.

Exercice 2018 :

La facture n°2493 du 19/12/2018 (SPA EVEMAL) d'un montant 191 999,36 DA, non comptabilisée sur l'auxiliaire d'achats est maintenue.

En conséquence, les résultats définitifs de redressement sont comme suit :

1.1. Détermination du chiffre d'affaires :

Les chiffres d'affaires retenus ont été déterminés en ajoutant aux chiffres d'affaires déclarés :

- Les chiffres d'affaires rehaussé issus des achats non déclarés reconstitués en appliquant le coefficient multiplicateur déclarés par le contribuable au titre des exercices 2015 et 2018 à savoir 14058 et 13048 respectivement.
- Les chiffres d'affaires non déclarés au titre des exercices 2016 et 2017.

Tableau N°25 : Détermination du chiffre d'affaires

Libellé	2015	2016	2017	2018
Chiffre d'affaires déclaré	124 751 650	82 489 080	140 504 262	117 162 659
Achats non déclarés	305 128	/	/	161 344
Coefficient de valeur ajouté	14 058			13 048
Chiffre d'affaires rehaussé issu d'achats non déclarés II	428 948	/	/	210 521
Chiffre d'affaires non déclaré HT	/	12 711 468	39 684 827	
Chiffre d'affaires retenu	127 180 598	95 200 548	180 189 089	117 373 180
Rehaussements CA	428 948	12 711 468	39 684 827	210 521

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

1.2. Liquidation des droits et pénalité

1.2.1. Taxe Sur L'activité Professionnelle –TAP-

Le contribuable est soumis à la TAP conformément à l'article 217 du CIDTA au taux de 2 % en vertu de l'article 222 du CIDTA.

Pour la détermination des chiffres d'affaires imposables à la TAP , il a été procédé à la taxation des chiffres d'affaires non déclarés au titre des exercices 2016 et 2017 et les chiffres d'affaires rappelés issus des achats non déclarés au titre des exercices 2015 et 2018 .

La TAP à payer peut-être présenté par le tableau suivant :

Tableau n°26 : La situation définitive des redressements en matière de TAP (en DA)

Libellé	2015	2016	2017	2018
chiffres d'affaires brutes déclarées	124 751 648	82 489 080	140 504 262	117 162 659
chiffres d'affaires déclarés sans réfaction 25 %	86 878 884	/	/	/
chiffres d'affaires déclarés avec réfaction 25 %	37 872 764	82 498 080	8 430 256	5 736 554
chiffre d'affaires exonéré ANDI 96%	Néant	Néant	132 074 006	111 426 105
chiffre d'affaires déclaré imposé I	115 283 458	61 866 810	6 322 693	4 040 200
+chiffre d'affaires rappelé	428 948	12 711 468	39 684 827	210 521
chiffre d'affaires retenu II	115 712 406	74 578 278	46 007 520	4 250 721
chiffre d'affaires rappelé II- I	428 948	12 711 468	39 684 827	210 521
chiffre d'affaire rappelé avec réfaction 25 %	/	12 711 468	39 684 827	210 521
chiffre d'affaires rappelé imposable	428 948	9 533 601	29 763 620	157 890
Taux	2 %	2 %	2 %	2 %
Droits	8 578	190 672	595 272	3 157
Taux de pénalité	10%	15%	25%	10%
Pénalités	857	28 600	148 818	315
Total à payer	9 436	219 272	744 090	3 472

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

1.2.2. Impôt sur Revenu Global/BP

Pour la reconstitution des bénéfices imposables, il y a lieu de réintégrer aux bénéfices déclarés ce qui suit :

- Les chiffres d'affaires non déclarés issu des achats non déclarés au titre des exercices 2015 et 2018.

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

- Les bénéfices non déclarés issu des chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé reconstitué en appliquant les marges nettes déclarés au titre des exercices 2016 et 2017 .
- Les charges non déductibles au titre de l'exercice 2017.

En déduisant la TAP en cascade et le montant des achats non déclarés.

L'IRG/BP à payer peut-être présenté par le tableau suivant :

Tableau N° 27 : **La situation définitive des redressements en matière de IRG/BP (en DA)**

Libellé	2015	2016	2017	2018
Bénéfice déclaré	23 580 990	7 004 261	6 947 557	7 210 762
Chiffres d'affaires réalisés avec le secteur privé	/	12 711 468	39 684 827	/
Marges nettes déclarés	15,31%	5,16%	6%	5,95%
Bénéfices réalisés avec le secteur privé non déclarés	/	655 912	2 381 089	/
+chiffre d'affaires issu des achats non déclarés	428 948	/	/	210 521
+charges non déductibles	/	/	1 757 606	/
-achats non déclarés	305 128	/	/	161 344
-déduction TAP en cascade	8 578	190 672	595 272	3 157
Total des réintégrations	115 242	465 240	3 543 423	46 015
=bénéfice reconnue	23 696 232	7 649 501	10 490 980	7 256 777
Bénéfice rappelé	115 242	465 240	3 543 423	46 015
Droits IRG barème dus	8 161 681	2 482 325	3 539 843	2 409 831
Droits IRG imposé	8 121 347	2 319 491	2 299 645	2 407 872
Droits IRG rappelés	40 334	162 834	1 240 198	16 105
Taux de pénalités	10%	15%	25%	10%
Pénalités	4 033	24 425	310 049	1 610
Total à payer	44 367	187 259	1 550 247	17 715

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

1.2.3. Taxes sur le chiffre d'affaires

Le contribuable est obligatoirement soumis à la TVA sur le chiffre d'affaires encaissés au taux de 17% et 19%, conformément à l'article 21 du CTCA .

Tableau n° 28 : L'état définitif des taxes sur achats (en DA)

Libelle	2015	2016	2017	2018
TVA/achats reconnues	11 515 230	14 036 405	21 448 139	9 215 748
TVA/achats G 50	12 895 963	14 729 703	21 548 709	9 215 748
TVA/achats à réintégrer	1 380 733	693 298	100 570	/

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

La TVA à payer peut-être présenté par le tableau suivant :

Tableau N°29 : la situation définitive des redressements en matière de TVA(en DA)

Désignation	2015	2016	2017	2018
CA retenu	125 180 596	95 200 548	180 189 089	117 373 175
CA déclaré	124 751 648	82 489 080	140 504 262	117 162 659
Rehaussement CA	428 948	12 711 468	39 684 827	210 521
Taux	17%	17%	19%	19%
Droits	72 921	2 160 949	7 540 117	39 998
Tva/collectée 17 % au lieu 7%	360 691	397 321	/	/
TVA/achats réintégrer à	1380 733	693 298	100 570	/
Droits dus	1 814 345	3 251 568	7 640 687	39 998
Taux pénalités	25%	25%	25	10
Pénalité	453 586	712 892	1 910 171	3 999
Total à payer	2 267 931	4 064 460	9 550 858	43 997

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

1.2.4. Taxes sur la formation professionnelle et d'apprentissage

Les Taxes sur la formation professionnelle et d'apprentissage à payer peut-être présenté par le tableau suivant :

Tableau N°30 : La situation définitive des redressements en matière de Taxes sur la formation professionnelle (en DA)

Libellé	2015	2016	2017	2018
Salaires brute	11 538 460	8 331 355	6 751 569	8 227
Taxe sur la formation professionnelle 1 %	115 384	83 313	67 515	82 774
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	28 846	20 828	16 878	20 693
Total à payer	144 230	104 141	84 393	103 467
Taxe d'apprentissage 1%	115 384	83 313	67 515	82 774
Taux de pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	28 846	20 828	16 878	20 693
Total à payer	144 230	104 141	84 393	103 467

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

Le 02/03/2020, cette notification définitive a été remise au contribuable contre accusé de réception .

CHAPITRE 3 : LA PRATIQUE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE AU NIVEAU DU CENTRE DES IMPÔTS DE NAAMA

2. Établissement du rôle individuel

Le vérificateur établit un rôle qui fixe le montant des droits et pénalités à payer concernent chaque exercice ainsi les délais de paiement.

Le montant des droits et pénalités à payer peut-être résumé dans le tableau suivant :

Tableau N°31: La récapitulation des droits et pénalités à payer (en DA)

Libellé exercice	/	2015	2016	2017	2018	Totaux
TAP	Droits	8 578	190 672	595 272	3 157	797 679
	Pénalités	857	28 600	148 818	315	178 590
IRG/BP	Droits	40 334	162 834	1 240 198	16 105	1459 471
	Pénalités	4 033	24 425	310 049	1 610	340 117
TVA	Droits	1 814 345	3 251 568	7 640 687	39 998	12 746 598
	Pénalités	453 586	712 892	1 910 171	3 999	3 080 648
TFPA	Droits	230 768	166 626	135 030	165 548	697 972
	Pénalités	57 692	99 348	33 756	41 386	232 182
TOTAUX		2 610 193	4 636 965	12 013 981	272 118	19 533 257

Source : Établi sur la base des documents du service de vérification _CDI

D'après le tableau précédent, le contribuable doit payer un total des droits et pénalités d'un montant de 19 533 257 DA relatif à la période non encore prescrite (2015 - 2016 - 2017 - 2018).

Conclusion

A la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos de 2015 à 2018, l'administration fiscale a reconstitué le chiffre d'affaires de l'entreprise.

Par ailleurs, des droits et pénalités supplémentaires à l'impôt ont été mis à la charge de «B.M » au titre des années 2015 à 2018.

Conclusion générale

CONCLUSION GÉNÉRALE

Tout au long de ce travail nous avons essayé de déterminer les différentes procédures du contrôle fiscal exercé par l'administration fiscale, par une étude théorique suivie d'une étude empirique.

La prise en compte des aspects théoriques nous a permis de constater que le contrôle fiscal constitue le moyen le plus efficace pour garantir le civisme fiscal et l'égalité devant l'impôt. Il cherche à appréhender l'ensemble des manquements à la législation fiscale, afin de recouvrer les droits éludés et d'assurer le respect de la loi fiscale .

Cependant nous avons pu se rendre compte que le contrôle fiscal poursuit plusieurs objectifs ; une finalité budgétaire, qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité les droits éludés et les pénalités y afférentes , une finalité dissuasive, qui permet de consolider le civisme fiscal et une finalité répressive qui sanctionne sur le plan financier voire sur le plan pénal les comportements délibérément frauduleux.

L'administration fiscale dispose de plusieurs moyens de contrôle qui représentent les sources principales d'information.

D'autre part, le législateur a aussi instauré certaines garanties qui assurent la protection du redevable contre tout abus de droit de l'administration en matière de contrôle.

Ainsi, l'administration fiscale exerce ainsi sa mission de contrôle dans un cadre bien organisé et règlementé, par le biais de ses structures chargées du contrôle fiscal, qui permettent de s'assurer de l'efficacité de la collecte, de réparer les insuffisances et les erreurs d'imposition.

Le contrôle fiscal comporte plusieurs formes et chaque forme de contrôle dispose de différentes procédures. Selon les cas, les contrôles peuvent être plus ou moins approfondis et varient en fonction des conditions d'exercice de l'activité du contribuable.

Le constat des infractions peut entraîner de lourdes conséquences pour le contribuable, l'administration n'a pas seulement un pouvoir de contrôle, mais essentiellement un pouvoir de sanction.

Le stage pratique que nous avons effectué au centre des impôts de Naama , nous a permis d'accéder à un cas portant sur la vérification de comptabilité d'une entreprise de travaux bâtiment , cette vérification a fait ressortir quelques anomalies et les vérificateurs ont jugé que la comptabilité est présumée régulière. Par conséquent, les anomalies relevées feront l'objet d'une régularisation fiscale par méthode de réintégration qui a abouti à la constatation des droits et pénalités d'un montant de 19 533 257 DA relatif à la période non encore prescrite (2015 - 2016 - 2017 - 2018).

CONCLUSION GÉNÉRALE

D'après notre recherche qui avait pour finalité l'étude de la problématique suivante : « **Comment et par quelles procédures l'administration fiscale exerce-t-elle le contrôle fiscal?** », nous pouvons **confirmer** notre première hypothèse, car le contrôle fiscal est l'ensemble des opérations, des procédures et des techniques qui visent à garantir la véracité et l'exactitude des déclarations et de réparer toutes erreurs, insuffisances, omissions ou infractions d'imposition.

La deuxième hypothèse est aussi **confirmée**, car le contrôle fiscal prend deux formes : un contrôle interne qui consiste en un examen critique des diverses déclarations souscrites par les contribuables à l'aide des indications figurant dans le dossier fiscal et des informations ponctuelles obtenues de tierces personnes ; un contrôle externe qui permet de s'assurer de la sincérité des déclarations fiscale du redevable en la confrontant à des éléments extérieurs.

Concernant la troisième hypothèse nous pouvons aussi la **confirmer**, car à l'issue d'un contrôle fiscal, s'il apparaît que des irrégularités, des dissimulations ou des insuffisances ressortent des déclarations, l'administration fiscale peut rectifier la base imposable, soit par des procédures de rectification, soit par des procédures de taxation d'office des bases d'imposition.

Cependant, notre travail reste insuffisant et les résultats tirés par cette recherche ne peuvent pas être généralisées à cause de leur limitation dans l'espace car ce dernier a été effectué à un niveau local (le centre des Impôts de la Wilaya de Naama) et a touché qu'un seul dossier et dans le temps car notre stage s'est étalé sur trente (30) jours seulement.

Afin d'améliorer le contrôle fiscal, nous avons proposés les recommandations suivantes :

- La simplification des dispositions fiscales.
- Augmenter le nombre de contribuables à vérifier.
- Le renforcement des moyens d'enquête, de contrôle et de sanction.
- le renforcement des moyens humains et matériels de l'Administration fiscale .
- Rationalisation des procédures de la programmation des dossiers à vérifier.
- L'informatisation des services fiscaux.
- l'augmentation de l'effectif du personnel.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Les perspectives d'étude sont :

- Quels sont les vices de procédure de contrôle fiscal ?
- Quels sont les voies de recours contentieux ?

Bibliographie

- Les ouvrages

- FRANÇOIS KULBOKAS, le contrôle fiscal des entreprises et des particuliers rédigé par un avocat fiscaliste et en droit commercial, Éditions POTHIER, paris, 2014;
- GILLES SAULIERE, Risques et obligations fiscales en contexte informatisé pour les ..., Édition tarentis, Paris, octobre 2013 ;
- ROLAND TORREL, Contrôle fiscal: les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence , Édition MAXIMA ,Paris, 1995 ;
- Thierry Lambert, Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé, Edition L'Harmattan , Paris, 2006 ;
- Pierre Bonneval, Expatriés, non-résidents, missions à l'étranger: tout sur vos impôts, éditions Maxima, Paris, 1999;
- Centre de droit pénal fiscal, Les sanctions pénales fiscales, L 'Harmattan, paris, 2000.
- ROLAND ATANGA FONGUE, Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel: Le cas du Cameroun, Éditions L'Harmattan, Paris ,1 janvier 2008.
- Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Editions Publibook, France , 2009.

BIBLIOGRAPHIE

- Collectif d'auteurs du Groupe Revue Fiduciaire, **l'entreprise contrôlée**, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2007.
- Jean –Paul TRAN THIET et autre, « **Quand le fisc vous contrôle !** », édition d'organisation, Paris, 1996.
- PIERRE BONNEVAL, AUDREY ATTIA, BÉNÉDICTE HAON, **Contester ou réclamer face au fisc et à l'URSSAF: Cadre juridique, procédures, modèles de lettre, résolution de litige**, Editions Maxima, Paris, 1998.
- OMAR TAOUAB, **Le contrôle fiscal au Maroc**, Editions Publibook, France, 2016.
- Pascal Cornu, **Entreprise agricole et optimisation fiscale**, France Agricole Editions, Paris , 2004 ;
- GILLES SAULIERE, **Risques et obligations fiscales en contexte informatisé pour les ...** Édition tarentis, Paris, octobre 2013 ;
- ROLAND TORREL, **Contrôle fiscal: les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence** , Édition MAXIMA , paris, 1995 .

BIBLIOGRAPHIE

Les articles

- BELBACHIR Abdelkader, « **L'AUDIT FISCAL IMPORTANCE ET ENJEUX CAS DE L'ALGERIE** », international journal of Management and Marketing Research(MMR),vol .2, ,2018.
- Bousnobra Ali, « **L'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt** »,El-Tawassol : Siences Humaines et Sociales ,N°32 , Décembre 2012.
- Faez Choyakh, « **Les formes de la vérification fiscale** », LA REVUE COMPTABLE ET FINANCIÈRE, Tunisie, N° 61, 2003.
- Germain Ntono Tsimi, « **LE DEVENIR DE LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DES PERSONNES MORALES EN DROIT CAMEROUNAIS. DES DISPOSITIONS SPÉCIALES VERS UN ÉNONCE GÉNÉRAL ?** », Éditions A. Pédone , France, 2011.
- KHOULDI SAID, SADOK MEHDI « **Le Contrôle Sur Pièces Dans La Législation Fiscale Algérienne** », CAHIERS POLITIQUE ET DROIT , Ouargla, Algérie, N° 19, JUIN 2018.
- LARBAOUI N. Saleh, MEZAOULI Mohamed, « **La Responsabilité Pénale Des Personnes Morales En Droit Algérien** », CAHIERS POLITIQUE ET DROIT, Algérie, N° 8, Janvier 2013.
- Ministre de finances, « **Comment se déclenchent les contrôles fiscaux?** », LA LETTRE MENSUELLE DES AFFAIRES, France, N°348, 2016.
- Philippe Cahanin, «**L'ÉVASION FISCALE INTERNATIONALE DES ENTREPRISES**», Gestion & Finances Publiques, France , N° 3,2018.
- Tekkouk noumeir, « **Le contrôle fiscal comme garanties de l'administration fiscal face au système déclaratif** », Revue des études de droit, VOL .7, N°1, mars 2020.

Dictionnaires :

- Le petit LAROUSSE illustré ; édition 2015.

BIBLIOGRAPHIE

Travaux universitaires :

- BRAHIM JBARA, CONTROLE FISCAL AU MAROC : CONSTATS, CRITIQUES & SUGGESTIONS, certificat professionnel comptable et financier, ISCAE MAROC, 2013.
- DRIS Tarik, Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif, Mémoire de magister, université mouloud mammeri de tizi ouzou, 2017.
- KHALIL HALOUI, Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit Marocain, thèse pour obtenir le grade de Docteur de L'UNIVERSITE DE GRENOBLE, soutenue le 02 Décembre 2011.

Lois et Textes réglementaires :

- Code de l'Enregistrement, Édition 2020
- Code des Impôts Directs et des Taxes Assimilées (CIDTA), Édition 2020
- Code des Impôts Indirects (CII), Édition 2020
- Code Pénal (CP), ÉDITION 2020.
- Code des Procédures Fiscales (CPF), Édition 2020
- Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires (CTCA), Édition 2020
- Code du Timbre, Édition 2020
- Guide des contribuables relevant des CDI, Direction Générale des Impôts, Édition 2017, Algérie
- Ministère des finances, Direction Générale des impôts , Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N°64 , « Le contrôle fiscal : Points d'étapes et orientations stratégiques » , 2012.
- Ministère des finances, Direction Générale des impôts ,Lettre d'information mensuelle N°58 , « Le contrôle fiscal, une action constante de l'administration fiscale», 2012.
- Sites web :

<https://clementresta-avocat.com/>
<http://www.elmoudjahid.com/>
<https://www.slideshare.net>

BIBLIOGRAPHIE

Cours

- N. FRIAA, *La vérification fiscale approfondie*, Tunis, 2018

Guide

- Direction des recherches et vérifications, Guide du vérificateur de comptabilité, Edition 2001
- Direction générale des impôts, ministre des finances, Guide du contrôle sur pièces, Edition 2004.
- CPI , NOTES DE PROCEDURES - CPI ,01/01/2013.

ANNEXE N° 01

**MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS
DE SETIF DIRECTION DES IMPOTS DE
WILAYA DE SETIF SDCF/BVF DE SETIF
BRIGADE DE VERIFICATION N° /**

N° /DIWS/SDCF/BVF/16

ATTESTATION DE DECHARGE

Je, soussigné(s),

FONCTION : vérificateurs de comptabilité

- **Auprès de la sous-direction du contrôle fiscal de la wilaya de Sétif, attestons avoir reçu ce jour de :**

M. le chef d'inspection des impôts

- **Les documents ci-énumérés :**

Dossier fiscal (activité) concernant :

.....
.....

- **Et ce dans le cadre**

Fait à le :

Le cédant

le (s) cessionnaire (s)

ANNEXE N° 02

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE Naama

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

ETAT COMPARATIF DES BILANS

DESIGNATION DES COMPTES				
BILAN				
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition – goodwill (+) ou (-)				
Immobilisations				
frais preliminaire				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
Immobilisations				
Titres mis en equivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilizes				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT				
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours				
Créances d'investissement				
Clients				
autres avances d'exploitation				
Impôts et assimilés				
autres debiteur				
Disponibilités et assimilés				
Placements autres actifs financiers courants				
Trésorerie				
TOTAL ACTIF COURANT				
TOTAL GENERAL ACTIF				

BILAN (PASSIF)				
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis				
Capital non appelé				
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)				
Ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)				
Autres capitaux propres – Report à nouveau				
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I				
PASSIFS NON-COURANTS :				
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL II				
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés				
Impôts				
Autres dettes				
Trésorerie Passif				
TOTAL III				
TOTAL PASSIF (I+II+III)				

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE Naama

SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

DESIGNATION DES COMPTES	DU AU	OBSERVATIONS			
Vente de marchandises					
Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (1)					
MARGE BRUTE					
POURCENTAGE BRUT					
MARGE BRUT					
Production vendue					
Prestations de services					
Vente de travaux					
Produit annexes					
Production stokée					
Production immobilisées					
Subventions d'exploitation					
RRR obtenus sur achats					
RRR obtenus sur services extérieurs					
TOTALE CREDIT					
RRR accordés					
Matières premières					
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					

	Entretien, réparations et maintenance				
	Primes d'assurances				
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'interméd et honorai				
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
	Autres services				
	TOTAL DU DEBIT				
	BENEFICE BRUT (2)				
	POURCENTAGE BRUT				
RESULTAT D'EXPLOITATION	Bénéfices brut total (1)+(2)				
	Reprise sur pertes de valeur et provis				
	Produits financiers				
	TOTALE CREDIT				
	Charges de personnel				
	Impôts et taxes et versements assimilés				
	Autres charges opérationnelles				
	Dotations aux amortissements				
	Provision				
	Pertes de valeur				
	Charges financières				
	TOTAL DU DEBIT				
RESULTAT NET D'EXPLOITATION	Solde du résultat d"exploitation				
	Eléments extraordinaires (produits)				
	TOTALE CREDIT				
	Solde du résultat d"exploitation				
	Eléments extraordinaires (Charges)				
	TOTAL DU DEBIT				
BENEFICE NET					
POURCENTAGE NET					

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE.....

Avis de vérification

Référence N° :

A.M.....
.....
.....

LETTRE AVECA.R

Le..... 20.....

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 heures , pour procéder à des opérations de contrôle portant sur.....et concernant les années.....en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 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 des précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

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'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

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

Le Chef de Service

Nom et Grade du Vérificateur

**MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA SDCF/BVF DE**

**Fiche de début des travaux
de vérification**

le :

Numéro de l'Affaire

N° d'article d'imposition

Numéro de l'identifiant fiscal

Nom et Prénom ou

Raison Sociale

Activité

Adresse

Avis de vérification de Comptabilité

N°

du Remis ou Reçu 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) Lu et approuvé :

Le chef de service

Les vérificateurs

**MINISTERE DES
FINANCES DIRECTION
GENERALE DES
IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES
IMPOTS DIRECTION DES IMPOTS
DE WILAYA DE NAAMA

SDCF/BVF DE NAAMA**

**Fiche de fin des travaux de
vérification**

le :

Numéro de l’Affaire n°

N° d’article d’imposition :

Numéro de l’identifiant fiscal :

Nom et Prénom ou Raison Sociale :

Activité : commissionnaire

en douane Adresse :

Avis de vérification de

Comptabilité N° 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 :

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

Ministere des finances

Direction Generale des Impots

Direction des impots de la wilaya de NAAMA

**RAPPORT
DE
VERIFICATION DE
COMPTABILITE**

N° /

Entreprise Vérifiée:

Brigade de verification N°

Activité:

Agents Verificateurs:

Adresse:

A/ GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

Forme juridique

Date de creation ou de passage à la forme juridique actuelle

Designation de l'exploitant - du gérant - du directeur general

Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL

Associé

majoriare

Associé

minoritre

Designation des associés et repartition des actions ou des parts sociales

Designation precise de l'activité(s) exercée (s)

Adresse des etablissements de production, de commercialisation, des entrepots

Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse des ces entrepots)

Importance des Moyens d'exploitation

effectifs

employés:

equipement

d'exploitation:

Assistance juridique, comptable ou fiscale (conseil juridique, fiscal, comptable, etc)

B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

Piece n° 1/ - Avis de Verification:

Piece n° 2/ - Avis de Notification

Piece n°3/ - Reponse de l'Entreprise vérifiée:

Piece n°4/ - Notification de la position définitive de l'Administration:

Piece n° 4/1 - 4/2 - Avis de notification aux associés:

Piece n° 5/ - Nouvelle reponse de l'Entreprise vérifiée (éventuellement):

Piece n° 6/ - Nouvelle notification de la position de l'adminstration:

Piece n° 7/ - Tableau comparatif des Bilans - relevé de comptabilité

Piece n°8/ - Copie de l'avertissement "activité"

Piece n°9/ - Copie de l'avertissement "revenu"

C/ CLOTURE DE LA VERIFICATION

1°/ Observation sur les résultats de la verification:

Du chef de Brigade

De la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2° / Conclusion de la verification:

Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée:

Caractere des infractions relevées et des rehaussements appliqués

(existence ou non de manœuvres frauduleuses - infractions répétées)

Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiées durant l'intervention

(incidents