

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE Koléa

Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences commerciales et financières

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

Thème :

Processus de contrôle fiscal d'une entreprise
Cas pratique au sein de la Direction des Impôts d'Alger
Ouest

Elaboré par :

DJOUDER Nardjes

Encadré par :

Mr. IHADDADEN Atmane

Période du stage : Du 19/02/2023 au 10/05/2023

Lieu du stage : Direction des Impôts d'Alger Ouest

Année universitaire : 2022/2023

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE Koléa

Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en
sciences commerciales et financières

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

Thème :

Processus de contrôle fiscal d'une entreprise
Cas pratique au sein de la Direction des Impôts d'Alger
Ouest

Elaboré par :

DJOUDER Nardjes

Encadré par :

Mr. IHADDADEN Atmane

Période du stage : Du 19/02/2023 au 10/05/2023

Lieu du stage : Direction des Impôts d'Alger Ouest

Année universitaire : 2022/2023

Dédicace

Grâce à la volonté de Dieu, et beaucoup de patience et de volonté

Mes dédicaces les plus chaleureuses sont adressées :

A mes chers parents

Secrets de ma force ;

Les chères à mon cœur ;

L'amour que j'ai pour vous, pour m'avoir soutenue, encouragée ;

J'espère être toujours à la hauteur de vos espérances ;

Que Dieu tout puissant vous protège et vous donne une longue vie et une bonne santé ;

Vous serez toujours le modèle.

A mon cher frère TAREK.

A ma chère sœur CINTIA.

A toute ma famille SANS EXCEPTION.

A tous mes amis qui ont fait preuve d'une amitié sincère.

A l'équipe pédagogique de l'Ecole Supérieure de Commerce.

A tous ceux qui me connaissent.

Remerciement

Avant toute chose, je remercie le bon Dieu le tout puissant de m'avoir donné la santé, la patience, la force et la volonté pour réaliser ce mémoire.

Je remercie, très sincèrement et très vivement mon encadrant **Mr. IHADDADEN Atmane**, professeur à l'Ecole Supérieure de Commerce, pour avoir accepté la charge d'être rapporteur de ce mémoire, je le remercie aussi pour m'avoir accompagné jusqu'à l'aboutissement de ce travail, pour son aide et soutien, ses pertinents conseils et suggestions et la confiance qu'il m'a témoigné tout au long de ce travail.

Je tiens aussi à remercier vivement le Sous-Directeur du Contrôle Fiscal d'Alger Ouest **Mr. BELAID** d'avoir accepté de m'accueillir en stage au sein de son organisme.

Tous mes remerciements et mes profondes reconnaissances à **Mme. FADILA CHIKH**, Inspecteur-en Chef, pour ses conseils, ses remarques pertinentes durant la période de mon stage, et à tout le personnel de la Direction des Impôts d'Alger Ouest spécialement les inspecteurs de la Sous-Direction du Contrôle Fiscal pour leur accueil.

Je souhaite remercier tous les enseignants de l'Ecole Supérieure de Commerce qui m'ont accompagné durant mes études.

Ainsi, ce travail je le dois également à mes adorables parents, pour leur fidèle encouragement, leur soutien ainsi que pour leur inépuisable patience tout au long de ma vie.

Mes remerciements vont également à ma sœur ainsi qu'à mon frère pour leur présence et leur contribution.

Sans oublier mes amies : LYNDA et KARINA.

Enfin, je tiens à exprimer mes sentiments de reconnaissance à toute personne qui m'a aidé de près ou de loin à l'élaboration de ce travail.

Dédicace

Remerciement

Sommaire	I
Liste des abréviations.....	III
Liste des tableaux.....	IV
Liste des figures.....	V
Résumé.....	VI
Introduction générale.....	A-C
Chapitre 01: Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal	
Introduction du chapitre.....	1
Section 01 : Analyse du phénomène de la fraude fiscale	2
Section 02: Généralités sur le contrôle fiscal.....	21
Section 03 : Aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal.....	26
Section 04 : Formes du contrôle fiscal.....	44
Conclusion du chapitre.....	52
Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité	
Introduction du chapitre.....	54
Section 01 : Phase préparatoire de la vérification.....	55
Section 02 : L'exécution de la vérification.....	61
Section 03 : Conclusion de la vérification.....	75
Conclusion du chapitre.....	88
Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de Comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest	
Introduction du chapitre.....	91
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	92
Section 02 : Illustration d'un cas pratique de vérification de comptabilité.....	99
Conclusion du chapitre.....	127

Conclusion générale.....	129
Bibliographie.....	132
Annexe.....	138
Table des matières.....	151

Liste des abréviations

Acronymes	Intitulé
BA	Brigade A
BNC	Bénéfice Non Commerciale
BVF	Bureau des Vérification Fiscales
CA	Chiffre d’Affaire
CC	Code de Commerce
CDI	Centre Des Impôts
CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées
CPF	Code des Procédures Fiscales
CPI	Centre de Proximité des Impôts
CR	Compte de Résultat
CTCA	Code des Taxes sur le Chiffre d’Affaire
DA	Dinar Algérien
DAMF	Direction de l’Administration des Moyens et des Finances
DCX	Direction du Contentieux
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DGI	Direction Générale des Impôts
DIAO	Direction des Impôts d’Alger Ouest
DIDF	Direction de l’Information et de la Documentation Fiscales
DIO	Direction de l’Informatique et de l’Organisation
DIW	Direction des Impôts de Wilaya
DLRF	Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales
DOFR	Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement
DRI	Direction Régional des Impôts
DRPC	Direction des Relations Publiques et de la Communication
DRV	Direction des Recherches et Vérifications
IBS	Impôt sur le Revenu Global
IFU	Impôt Forfaitaire Unique
IRG	Impôt sur le Revenu Global
JO	Journal Officielle
LF	Loi de Finance
N°	Numéro
SARL	Société A Responsabilité Limité
SCF	Système Comptable Financier
SDCF	Sous-Direction de Contrôle Fiscal
TAP	Taxe sur l’Activité Professionnelle
TTC	Toutes Taxes Comprises
TVA	Taxe sur la Valeur Ajouté
VASFE	Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d’Ensemble
VC	Vérification de Comptabilité
VPC	Vérification Ponctuelle de Comptabilité

Liste des tableaux

N°	Intitulé	Page	Chapitre
01	Comparaison entre les différentes formes du contrôle fiscal	50	01
02	Régularisation en matière de TVA à reverser	106	03
03	Régularisation en matière de bénéfice	106	
04	Régularisation en matière d'IBS	106	
05	Régularisation en matière d'IRG	107	
06	Régularisation en matière d'IRG/ Avantage en nature	108	
07	Imposition en matière de taxe de formation	109	
08	Imposition en matière de taxe d'apprentissage	109	
09	Régularisation en matière de chiffre d'affaire	110	
10	Régularisation en matière de TVA	110	
11	Régularisation en matière de différé TVA	111	
12	Régularisation en matière de TAP	111	
13	Régularisation en matière de différé TAP	112	
14	Régularisation en matière de réfaction de 30% TAP	112	
15	Régularisation en matière de TVA à reverser	113	
16	Régularisation en matière de bénéfice	113	
17	Régularisation en matière d'IBS	114	
18	Régularisation en matière d'IRG	114	
19	Régularisation en matière d'IRG /avantage en nature	115	
20	Imposition en matière de taxe de formation	115	
21	Imposition en matière de taxe d'apprentissage	116	
22	Régularisation en matière de TVA à reverser	118	
23	Régularisation en matière de bénéfice	119	
24	Régularisation en matière d'IBS	119	
25	Régularisation en matière d'IRG	119	
26	Régularisation en matière d'IRG/ Avantage en nature	120	
27	Imposition en matière de taxe d'apprentissage	120	
28	Régularisation en matière de chiffre d'affaire	121	
29	Régularisation en matière de TVA	121	
30	Régularisation en matière de différé TVA	121	
31	Régularisation en matière de TAP	122	
32	Régularisation en matière de différé TAP	122	
33	Régularisation en matière de réfaction de 30% TAP	122	
34	Régularisation en matière de TVA à reverser	123	
35	Régularisation en matière de bénéfice	123	
36	Régularisation en matière d'IBS	124	
37	Régularisation en matière d'IRG	124	
38	Régularisation en matière d'IRG /avantage en nature	124	
39	Imposition en matière de taxe de formation	125	
40	Imposition en matière de taxe d'apprentissage	125	

Liste des figures

N°	Intitulé	Page	Chapitre
01	Les éléments constitutifs de la fraude fiscale	04	01
02	Les finalités du contrôle fiscal	23	
03	Les formes du contrôle fiscal	44	
04	Schéma général du contrôle sur pièce	46	02
05	Les directions centrales de la DGI	93	03
06	Organigramme de la Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest	95	

Résumé

L'Algérie a mis en place un système fiscal déclaratif dans lequel le contribuable détermine et déclare lui-même les bases d'imposition à l'administration fiscale, mais ce système existait sans aucune limite, ce qui encourageait les contribuables d'échapper au paiement de l'impôt. Par conséquent, il résulte les origines de la fraude fiscale. C'est dans ce cas qu'intervient le contrôle fiscal qui paraît être le moyen le plus efficace pour déceler ou limiter les fraudes fiscales. Parmi ces différents moyens on trouve la Vérification de Comptabilité. Notre travail tente de vérifier si le contrôle de la comptabilité est suffisant pour déceler la fraude fiscale.

A l'issue de cette recherche, nous sommes parvenus au fait que l'administration fiscale est autorisée à effectuer un contrôle fiscal régulier par le biais des différents moyens d'investigations, afin de déceler et de lutter contre les actes frauduleux. Parmi ces moyens, la vérification de comptabilité qui est un moyen efficace mais insuffisante car le contrôle externe des entreprises en Algérie présente quelques difficultés.

Pour conclure ce travail, et afin de faire face à ces difficultés, nous proposons un ensemble de recommandations qui peuvent aider à améliorer la vérification de comptabilité d'une entreprise.

Mots clés

Systeme fiscal déclaratif, administration fiscale, fraude fiscale, controle fiscal, verification de comptabilité.

Abstract

Algeria implemented a declarative tax system in which the taxpayer himself determines and declares the tax bases to the tax administration, but this system existed without any limits, which encouraged taxpayers to evade payment tax. Therefore, it follows the origins of tax fraud. It is in this case that the tax control comes into play, which seems to be the most effective way to detect or limit tax fraud, among these different means we find the Accounting verification. Our work on its side tries to understand if the latter is sufficient to detect tax fraud.

At the end of this research, we have come to the fact that the tax administration is authorized to carry out a regular tax control through the various means of investigation, in order to detect and fight against fraudulent acts. Among these means, the accounting verification which is an effective but insufficient means because the external control of companies in Algeria presents some difficulties.

To conclude this work, and in order to face these difficulties, we propose a set of recommendations that can help improve the accounting verification of a company.

Keywords

Declarative tax system, tax administration, tax fraud, tax control, accounting verification.

Introduction générale

Le système fiscal Algérien est pour l'essentiel déclaratif, c'est-à-dire, les impôts sont établis à partir des déclarations souscrites par les contribuables. En effet, la déclaration du contribuable est considérée exacte et sincère, jusqu'à ce que l'administration fiscale apporte la preuve du contraire.

A cet effet et afin de permettre la vérification des déclarations fiscales des contribuables, la législation fiscale a consacré le droit de reprise ou de contrôle en faveur de l'administration fiscale. Ce droit de reprise de l'imposition permet aux services fiscaux de vérifier la régularité et la sincérité des déclarations fiscales, de constater les omissions, les insuffisances et les éventuelles dissimulations commises par les contribuables, et à opérer les régularisations nécessaires.

Les réformes économiques engagées par l'Algérie, au début des années 1990, notamment la libéralisation du commerce extérieur et les facilitations accordées au secteur privé, a donné naissance à un nouveau type d'opérateurs économiques, particularisé par l'instabilité des activités exercées et leur mobilité engendrée permanente, et le peu de souci de s'acquitter de leurs obligations fiscales.

Cet environnement caractérisé par la diversification et la complexité du tissu fiscal a facilité l'apparition de nouvelles pratiques frauduleuses, auxquelles les services des impôts ne se sont pas préparés. Cette situation ayant fortement fragilisé le niveau des recettes fiscales, a amené l'administration fiscale à adopter une série de réformes pour assurer la performance du contrôle fiscal.

Le contrôle fiscal est la contrepartie d'un système déclaratif où le contribuable détermine lui-même le niveau des impôts à payer. Il permet à l'administration fiscale de contrôler les déclarations des contribuables (procédures de contrôle) et éventuellement de les rectifier (procédures de rehaussement).

Le contrôle fiscal permet, donc, de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites. Il permet également de traduire concrètement le principe de l'égalité devant l'impôt par le biais de redressements et de sanctions fiscales à l'égard des personnes ne s'acquittant pas ou peu convenablement de leurs obligations fiscales, ainsi ce contrôle joue un rôle très important dans la lutte contre la fraude fiscale.

Le contrôle fiscal peut prendre plusieurs formes suivant le degré d'approfondissement souhaité par l'administration et les modalités d'exercice de l'activité du contribuable, particulier ou entreprise, à savoir : le contrôle de bureau subdivisé en contrôle formel et contrôle sur pièces, ainsi le contrôle sur place subdivisé en vérification ponctuelle de comptabilité (VPC), vérification de comptabilité (VC) qui a été bien notre type de recherche, et vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE).

Chaque forme de contrôle dispose de différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de contrôler les exactitudes et cohérences des mentions portées sur les déclarations souscrites. Et parmi ses procédures on distingue la vérification de comptabilité.

Dans ce travail, nous avons choisis d'étudier la vérification de comptabilité de l'entreprise. Celle-ci représente l'ensemble des opérations qui ont pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise.

Cependant, la vérification paraît être le moyen le plus efficace pour la détection d'éventuelles erreurs, anomalies et limiter la fraude.

Problématique et hypothèses de la recherche

Pour mener à bien notre travail, nous essaierons de répondre à la problématique suivante :

« Est-ce que la vérification fiscale de la comptabilité est suffisante pour déceler la fraude fiscale ? ».

Ci-après un ensemble de sous questions qu'on peut poser et qui peuvent nous aider pour répondre d'une façon exhaustive à notre problématique :

- 1) Qu'est-ce que la fraude fiscale ? Quelles sont ses causes et manifestations?
- 2) Qu'est-ce qu'un contrôle fiscal ? Quels sont ses finalités ?
- 3) Qu'est-ce que la vérification de comptabilité ? Comment se déroule-elle ?
- 4) Est-ce que la vérification de comptabilité considéré comme un moyen efficace pour déceler la fraude fiscale ?

A partir de ces questionnements, on a mis en place quelques hypothèses afin de ramener des éléments de réponses.

Nous prenons une hypothèse principale comme point de départ à notre recherche qui stipule que :

« La vérification fiscale de comptabilité ne permet pas à elle seule de déceler la fraude fiscale ».

Cette hypothèse peut être subdivisée en sous-hypothèses comme suit :

- 1) La fraude fiscale est un phénomène de fuite devant l'impôt, en fait, la lutte contre ce fléau suppose au préalable l'analyse de ses causes et de ses manifestations.
- 2) Le contrôle fiscal est un instrument, un indicateur important pour la réduction des pratiques frauduleuses.
- 3) La vérification de comptabilité est l'une des procédures nécessaire qui permet à l'administration fiscale d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise individuelle ou d'une société.
- 4) La vérification de comptabilité est un moyen efficace pour déceler la fraude fiscale.

Choix du sujet

La raison principale du choix de ce sujet est due, d'une part, à des préférences personnelles et au désir d'approfondir ce sujet, d'autre part, au désir de connaître la procédure de vérification de comptabilité et son déroulement au sein d'une entreprise. Ainsi que son importance pour l'administration fiscale en tant qu'un moyen de s'attaquer aux actes frauduleux, qui se sont largement répandus dans les milieux de notre pays et qui sont pratiqués par les contribuables.

Importance du sujet

L'importance de notre sélection du sujet réside dans la volonté de faire la lumière sur la vérification de comptabilité de l'entreprise effectué par l'administration fiscale, car il s'agit d'une procédure efficace qui a une position importante et essentielle et un rôle large et efficace pour faire face aux actes frauduleux effectués par les contribuables, en s'assurant la comptabilité d'une entreprise et qui a pour objet d'aider les entreprise et leurs conseils à préparer et à gérer au mieux un contrôle fiscal.

Objectif de la recherche

L'objectif de notre thème est :

- Exposer les concepts de la fraude fiscale, ses causes et conséquences ;
- Exposer les concepts du contrôle fiscal, ses raisons et ses finalités ;
- Savoir les obligations et les garanties consacrées par la loi en faveur du contribuable vérifié ;
- Connaître les différents services chargés du contrôle fiscal ;
- Mettre en lumière les différentes formes du contrôle fiscal ;
- Présenter la procédure de vérification de comptabilité ;
- Présenter les résultats de la vérification de comptabilité.

Méthodologie de la recherche

Notre étude appuyée sur une démarche méthodologique comportant deux niveaux d'analyse sont les suivants :

- Le premier niveau d'analyse: une méthode descriptive dans la partie théorique en s'appuyant sur des recherches documentaires et bibliographiques, suivi par la consultation des ouvrages, des mémoires, des articles et des sites internet, pour collecter le maximum d'information et de données.
- Le deuxième niveau d'analyse: une démarche analytique dans la partie pratique qui consistera sur la vérification de comptabilité, appuyée par des informations et des données collectées sur le terrain d'étude qui porte sur l'analyse d'un dossier fiscal d'un contribuable afin de mettre en pratique notre connaissance.

Plan de travail

Le premier chapitre s'intitule « Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal », divisé en quatre sections : Analyse de phénomène de la fraude fiscale, Généralités sur le contrôle fiscal, Aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal et les formes du contrôle fiscal.

Le deuxième chapitre s'intitule « Les procédures de vérification de comptabilité », divisé en trois sections : La phase préparatoire de la vérification, L'exécution de la vérification et comme dernière section Conclusion de la vérification de comptabilité.

Le troisième chapitre s'intitule « La vérification de comptabilité au sein de la direction des impôts d'Alger Ouest », divisé en deux sections : Présentation de l'organisme d'accueil, Illustration d'un cas pratique de vérification de comptabilité.

Chapitre 01 :

Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Introduction du chapitre

Section 01 : Analyse de phénomène de la fraude fiscale

1. Notion de la fraude fiscale
 - 1.1. Définition de la fraude fiscale
 - 1.2. Eléments constitutifs de la fraude fiscale
 - 1.3. Distinction entre la fraude et l'évasion fiscale
2. Classifications et manifestations de la fraude fiscale
 - 2.1. Classifications de la fraude fiscale
 - 2.2. Manifestations de la fraude fiscale
3. Causes et conséquences de la fraude fiscale
 - 3.1. Causes de la fraude fiscale
 - 3.2. Conséquences de la fraude fiscale

Section 02 : Généralités sur le contrôle fiscal

1. Définition et rôle du contrôle fiscal
 - 1.1. Définition du contrôle fiscal
 - 1.2. Rôle du contrôle fiscal
2. Finalités du contrôle fiscal
3. Raisons du contrôle fiscal

Section 03 : Aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal

1. Aspect juridique du contrôle fiscal
 - 1.1. Les moyens et pouvoirs de l'administration fiscale
 - 1.2. Les droits (les garanties) du contribuable vérifié
 - 1.3. Les obligations du contribuable vérifié
2. Aspect organisationnel du contrôle fiscal
 - 2.1. Services locaux
 - 2.2. Services régionaux
 - 2.3. Services centraux

Section 04 : Formes du contrôle fiscal

1. Le contrôle en cabinet (contrôle de bureau)
 - 1.1. Le contrôle formel

- 1.2. Le contrôle sur pièce
- 2. Le contrôle sur place (le contrôle approfondie)
 - 2.1. La vérification de comptabilité
 - 2.2. La vérification ponctuelle de comptabilité
 - 2.3. La VASFE

Conclusion du chapitre

Introduction du chapitre

La fiscalité est un système de contributions obligatoires mis en place par l'Etat, le plus souvent sous forme d'impôt pesant sur les personnes, les entreprises et les biens.¹

En Algérie, le système fiscal se caractérise par son aspect essentiellement « déclaratif » qui repose sur les déclarations des contribuables.

Une des missions principales de l'administration fiscale est de contrôler la réalité des données portée sur les déclarations des contribuables, pour s'assurer que ces dernières respectent leurs obligations comptables et fiscales.

Le contrôle fiscal constitue la contrepartie du système déclaratif des contribuables afin de redresser les défaillances constatées, ce qui permettra la réduction et la répression de la fraude fiscale. Ce contrôle s'exerce dans un cadre juridique prévu par les différents codes des impôts, mis à jour périodiquement par les lois de finances.

Le législateur a défini le contrôle fiscal ainsi que les moyens dont dispose l'administration fiscale pour le mettre en œuvre, et précise ces différentes formes selon les caractéristiques et la nature de l'activité du contribuable.

Nous allons essayer dans ce chapitre d'analyser le phénomène de la fraude fiscale où on essayera d'aborder la notion de la fraude fiscale, de présenter ses classifications et ses manifestations, et on finira cette première section de traiter les causes et les conséquences de la fraude fiscale, ensuite, nous essaierons de donner une définition du contrôle fiscal, son rôle, ses finalités et ses raisons dans la deuxième section, l'aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal dans la troisième section et on a comme dernière section les formes du contrôle fiscal.

¹HOCINE. N, Techniques de vérification comptable et fiscale * cas pratique*, Rapport du stage, Institut d'économie douanière et fiscale créée par la convention Algero-tunisienne du 03 Septembre 1981, 24^{ème} Promotion IEDF, 2006/2007, Introduction.

Section 01 : Analyse de phénomène de la fraude fiscale

La fraude fiscale est un phénomène très complexe. Elle est un délit puni par la loi, mais délimiter son paramètre n'est pas facile.

Ce phénomène est toujours répondu et les entreprises cherchent toujours à diminuer et à réduire ses charges dont les charges fiscales occupent une partie importante. Elle a pour finalité de refuser le système fiscal et l'impôt dû. Par ailleurs, elle mérite d'être analysée car ses conséquences touchent l'intérêt général.

Nous avons consacré cette section en premier lieu de définir le concept de la fraude fiscale, ainsi que ses éléments consécutifs, en suite de distinguer entre la fraude et l'évasion fiscale. Puis nous présenterons les différentes classifications ainsi que les manifestations de la fraude fiscale dans un second lieu, pour conclure cette section, nous exposerons ses causes et ses conséquences.

1. Notion de la fraude fiscale

Cette première partie de la section vise à donner une définition de la fraude fiscale, puis de présenter ses éléments constitutifs, et enfin de distinguer entre la fraude et l'évasion fiscale.

1.1. Définition de la fraude fiscale

Il est difficile voire même impossible de donner une définition exacte de la fraude fiscale. Cette dernière est une notion difficile à cerner, plusieurs définitions lui ont été données, parmi lesquelles nous distinguons ce qui suit :

La fraude fiscale est l'acte constituant une infraction à la loi, commise, intentionnellement, dans le but d'échapper à l'imposition ou bien d'en réduire le montant. Dans ce cas, le fraudeur paye peu ou pas d'impôt en ayant recours à des moyens illégaux.

Ainsi, la fraude fiscale suppose, au préalable, une intention délibérée de frauder la loi fiscale en usant de certaines pratiques telles l'insuffisance de déclaration, l'erreur délibérée ou autres manœuvres frauduleuses.¹

Sont notamment considérées comme manœuvres frauduleuses :

- La dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne, des sommes ou produits auxquels s'appliquent la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et, plus particulièrement, les ventes sans facture ;
- La production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit le dégrèvement, la remise, la décharge ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, soit le bénéfice d'avantages fiscaux en faveur de certaines catégories de redevables ;
- Le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives, au livres journal et au livre d'inventaire prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu. Cette disposition n'est applicable que pour les irrégularités concernant des exercices dont les écritures ont été arrêtées ;

¹ La Lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N°93/2019.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

- Le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt ou taxe dont il est redevable ;
- Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées ;
- Le fait de se livrer à une activité informelle, est définie comme telle, toute activité non enregistrée et /ou dépourvue de comptabilité formelle écrite, exercée à titre d'emploi principal ou secondaire.¹

La fraude fiscale se définit aussi comme une action délibérée et illégale d'un contribuable dans le but de se soustraire à ses obligations fiscales, par exemple en ne déclarant pas ses revenus, une activité économique ou des éléments de patrimoine ou en déclarant des montants sous-évalués.²

Selon le conseil des prélèvements obligatoire, « il y a fraude, dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré, consistant notamment à dissimuler une fraction des recettes et à majorer les charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale».³

Ou encore, selon COSSON(1981), « la fraude fiscale réside dans le fait pour un citoyen-contribuable, de se soustraire à l'impôt par des moyens illicites ou frauduleux, notamment et principalement en ne faisant pas les déclarations obligatoires ou en faisant de fausses ».⁴

« La fraude consiste à échapper à l'impôt, à donner une fausse présentation de la vérité ou une interprétation erronée ».⁵

On peut donner d'autres définitions à la fraude fiscale comme suit :

A. *En droit fiscal Algérien*

La fraude fiscale est définie par l'article 303 du code des impôts directs qui dispose « 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 ».⁶

B. *En droit compare (français)*

En droit français, la fraude fiscale est définie par l'article 1741 du code général des impôts qui stipule : « Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt, soit qu'il ait volontairement dissimulé une partie sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité,

¹ CIDTA, Article193-2, Algérie, 2023, pp 88-89.

² Cour des comptes, Rapport public annuel, **La lutte contre la fraude fiscale: des progrès à confirmer**, Février 2016, p 359. Disponible sur www.ccomptes.fr

³ RAZAFIMANJATO. L ép. RAZAFINDRATSIMA, « **Contrôle et pilotage de la performance : cas de lutte contre la fraude fiscale malgache** », Présentée et soutenue publiquement le 07 décembre 2015 en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, Ecole doctorale de sciences de gestion laboratoire PRISM, Université Paris 1 -Panthéon- Sorbonne-, pp 17-18.

⁴ Idem. P18.

⁵ MARGAIRAZ. A, « **La fraude fiscale et ses succédanés** », édition Vaudoise, Lausanne, Suisse, 1977, pp. 26-27.

⁶ GUERRI. R, **Le contentieux de la fraude fiscale Aspects pratiques**, 13-14 novembre 2007, p 18.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables ».¹

C. En doctrine

Pour **MARC DASSESSE** et **PASCAL MINNE**, la fraude fiscale implique nécessairement une violation fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voir en vue d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit.²

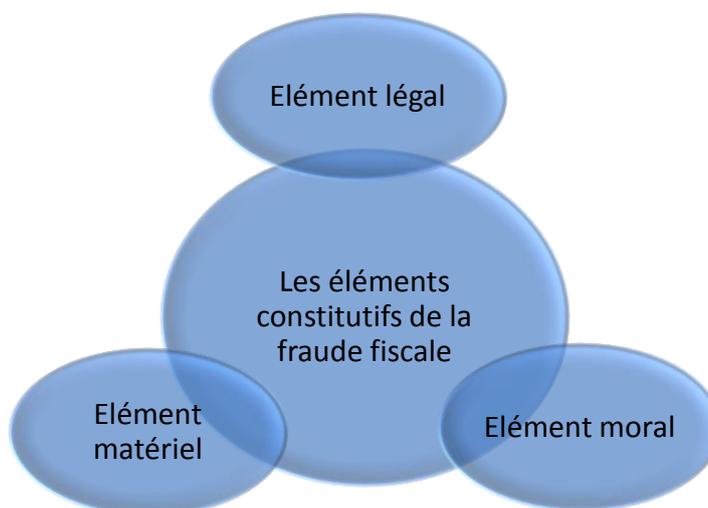
À partir des définitions précédentes, on constate que toutes ces définitions convergent vers une même idée et un même constat, que la fraude fiscale est un phénomène complexe, un acte de mauvaise foi d'un contribuable qui a pour but d'éviter de payer le montant des impôts ou taxes en utilisant des procédés déloyaux, donc, la fraude fiscale est une action illégale qui serait pénalisée et qui conduit à des manquements pour les caisses publiques.

1.2. Les éléments constitutifs de la fraude fiscale

La qualification possible de la fraude fiscale fut fondée sur trois éléments, à savoir :

- **Un élément légal** : Existence d'un texte appelé texte d'incrimination (le non-respect du droit en vigueur) ;
- **Un élément matériel** : L'impôt éludé ;
- **Un élément moral** : Faute intentionnelle ou non intentionnelle.

Figure N° 01 : Les éléments constitutifs de la fraude fiscale



Source : Réalisé par nous-même.

1.2.1. Un élément légal

Le principe général de l'élément légal est consacré par l'**article N° 01** du code pénal Algérien qui énonce « il n'y pas d'infraction, ni de peine ou de mesure de sûreté sans loi ».

¹ GUERRI. R, **Op.cit.**, p18.

² DASSESSE.M & MINNE. P, **Droit Fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus**, 5ème Édition, Édition Bruylant (Emile), Bruxelles, 2001, P 69.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Si on fait recours au code pénal français, on a ce qui suit « nul ne peut être puni pour un crime ou pour un délit dont les éléments se sont pas définis par la loi, ou pour une contravention dont les éléments ne sont pas définis par le règlement ».¹

L'élément légal est une nécessité évidente. Le principe de légalité des incriminations offre au contribuable une garantie contre les abus toujours possibles de l'Etat, puisque la répression n'est possible que sur la base d'un texte législatif d'incrimination.²

Cet élément est traduit dans la législation algérienne dans **l'article 303-1** du CIDTA.

1.2.2. Un élément matériel

Pour qualifier toute manœuvre de frauduleuse, il faut l'existence en premier lieu de cet élément matériel.

L'existence d'un élément matériel est nécessaire pour que le délit de la fraude fiscale soit constitué.

L'élément matériel consiste à augmenter le montant des charges (majoration des charges) et à diminuer le montant des recettes (minoration des bénéfices) de l'entreprise, il se manifeste par une déclaration inexacte, par un renseignement inexact de la part d'un tiers, par une auto-imposition inexacte, ou par un défaut de paiement ponctuel.³

« Ainsi pour qu'il y ait fraude, il faut une infraction à la loi où le contribuable ne respecte pas ses obligations déclaratives, matérialisées par une omission ou l'insuffisance de déclaration, une dissimulation des sommes imposables, une organisation des insolvabilités ou autres manœuvres de passation d'écritures fictives ».⁴

1.2.3. Un élément moral

C'est l'élément le plus important car c'est le plus difficile à prouver, l'infraction est constituée lorsque le contribuable à qui l'on reproche la fraude l'a fait de manière délibérée, de manière intentionnelle pour être punissable, la fraude fiscale doit être commise avec conscience et volonté et dans le but de tromper l'administration fiscale.⁵

En résumé, Le délit de la fraude fiscale est établi par la réunion des éléments suivants : d'abord, l'élément matériel, car ce dernier est très important pour qualifier que le contribuable exerce un acte frauduleux à travers le non-respect de ses obligations déclaratives, ensuite, l'élément légal, qui est constitué par la loi fiscale qui indique qu'un acte frauduleux est défini interdit et doit être sanctionner et, enfin l'élément moral, car le contribuable agit d'une façon volontaire et délibérée pour pratiquer des actes frauduleux et pour violer une disposition fiscale afin d'éluder le paiement de l'impôt.

¹ Code Pénal Français, Droit org, Article 111-3, 2023, p 09.

² BELMANÇOUR. A, **La fraude fiscale au Maroc**, Thèse professionnelle, Mastère spécialisé Droit de l'entreprise, Novembre 2008, p 12.

³ TEMINE. A et YACINE. K, **Pratiques du contrôle fiscal face aux phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale Cas : Direction des Recherches et Vérifications**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, Option : comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce Koléa, 2017-2018, p11.

⁴ BOUVIER. M, **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**, système fiscalité, LGDJ, 7ème édition, 2005, p 154.

⁵ GUERRI. R, **Op.cit.**, p20.

1.3. Distinction entre la fraude et l'évasion fiscale

Le concept de la fraude fiscale n'est pas un périmètre facile, car il n'y a pas une définition complète et claire à ce terme. Parfois, on confond la fraude fiscale avec un autre type de comportements tel que l'évasion fiscale.

En réalité, la distinction entre fraude fiscale et évasion fiscale n'est pas une tâche aisée car ce sont des phénomènes complexes.

A ce stade, nous essaierons de distinguer entre ces deux concepts.

La fraude fiscale est un contournement volontaire de la législation fiscale. Elle est illégale. La définition de la fraude fiscale est un élément important dans chaque pays, car c'est à partir de cette définition « officielle », que pourront être établis les comportements frauduleux et donc délictueux, que pourra être fixé le périmètre d'application des sanctions fiscales pour lutter contre la fraude fiscale.¹

Elle correspond donc à une action délibérée et illégale d'un contribuable conduisant à réduire le montant des impôts qu'il verse au trésor public, notamment en ne déclarant pas ou en sous-évaluant ses revenus, ses activités économiques ou des éléments de son patrimoine.²

Quant à l'évasion, on qualifie d'évasion fiscale l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des impôts dont il doit normalement s'acquitter.³

Il est plus complexe de définir l'évasion fiscale. Le Conseil des prélèvements obligatoires, qui s'est substitué au Conseil des impôts, a donné une définition de l'évasion fiscale ; il s'agit de « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. Si le contribuable a recours à des moyens légaux, il s'agit d'optimisation fiscale. Si il s'appuie sur des techniques illégales, l'évasion s'apparente à la fraude ». ⁴

Dès lors que le terme « évasion » est plutôt flou, il vaut certainement mieux parler de « fraude ». Désormais, le terme « évasion fiscale » est de plus en plus employé et il est alors fait référence à tout ce qui concourt à éluder l'impôt.⁵

La définition, fournie par **BARILARI** et **DRAPE** éclaire ce point : « Action visant à soustraire à l'impôt tout ou partie de la matière imposable sans contrevenir formellement à la loi. En ce sens, l'évasion fiscale se distingue de la fraude fiscale, qui implique un comportement, actif ou passif, en infraction avec les règles fiscales ». ⁶

Pour conclure, la confusion entre ces deux notions reste difficile, c'est pour cette raison que nous essaierons d'approcher ces deux comportements, en analysant les points communs et les divergences entre ces deux termes.

A. Les éléments communs

La fraude et l'évasion fiscale présentent un certain nombre de caractéristiques communes, à savoir :

¹ GOURGUECHON. G, **Evasion fiscale**, février 2017, p 01.

² Idem.

³ RAZAFIMANJATO. L ép. RAZAFINDRATSIMA, **Op.cit.** p 19.

⁴ GOURGUECHON. G, **Op.cit.** p 03.

⁵ Idem.

⁶ BELMANÇOUR. A, **Op.cit.** p 18.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

- La première de ces particularités est que toutes les deux procurent un gain au contribuable, donc une économie par rapport à la dette fiscale initiale du contribuable : la motivation financière est donc présente dans les deux cas ;
- En second lieu, la fraude comme l'évasion fiscale découlent toutes les deux de l'existence de l'intention préméditée d'éluder l'impôt ;
- La réaction négative face à l'impôt constitue également un élément en commun entre la fraude et l'évasion fiscale, tout contribuable qui dans le but d'échapper à l'impôt utilisera l'une ou l'autre des « méthodes ».¹

B. Les divergences

Les divergences entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale seront analysées à partir des éléments suivants :

- *L'acte* : Il s'agit d'évasion fiscale lorsqu'intentionnellement, le contribuable utilise d'une manière abusive les lacunes du dispositif fiscal national, et l'existence de systèmes fiscaux variables selon les différents pays. Quant à la fraude fiscale, elle suppose un comportement intentionnel consistant à dissimuler une partie des recettes ou à majorer les charges ;
- *La légalité* : Sur un plan juridique la légalité de l'acte constitue un critère de séparation : la fraude est illégale car elle constitue une transgression des dispositions fiscales, alors que l'évasion fiscale est aux regards de la législation comme n'enfreignant pas la loi, elle est donc légale autant qu'habile ;
- *La sanction* : c'est la notion d'infraction qui sépare, en droit, la fraude et l'évasion fiscale.

La qualité d'infraction ne s'applique qu'à la fraude fiscale qui est susceptible de sanctions soit fiscales, soit pénales. Alors que l'évasion fiscale ne fait pas l'objet de répression.

Donc, évasion et fraude fiscales se confondent : l'évasion serait une variante de la fraude, puisque chercher à éluder l'impôt par quelque moyen que ce soit revient à frauder.²

Par conséquent, on peut dire que la fraude et l'évasion fiscale sont deux termes qui ne sont pas aisés, car la fraude fiscale est une action du contribuable de violer directement et volontairement la loi fiscale afin d'échapper ou de diminuer le montant de l'impôt dû, donc, c'est une action illégale et qui est pénalisée, par contre l'évasion fiscale est un acte qui consiste à réduire la charge de l'impôt dû sans violer la loi par le recours à des moyens légaux, donc l'évasion est une action légale et qui n'est pas pénalisée. Pour conclure la fraude et l'évasion fiscale s'agit de deux phénomènes complexes qualifiant de l'ensemble de comportements du contribuable, découlent toutes les deux de l'existence de l'intention d'éluder l'impôt en utilisant des moyens légaux ou illégaux.

2. Classifications et manifestations de la fraude fiscale

2.1. Classifications de la fraude fiscale

La fraude fiscale peut être classée selon un certain nombre de critères ou d'approches, pour cela on trouve qu'il existe plusieurs types de la fraude fiscale, et chaque type a ses propres caractéristiques, à savoir :

¹BELMANÇOUR. A, **Op.cit.** P 19.

²Idem. p 20.

- Classification juridique ;
- Classification matérielle ;
- Classification géographique.

2.1.1. Classification juridique

Cette classification est basée sur des procédés juridiques permettant d'échapper à l'impôt. On distingue :

- La fraude légale ou licite ; Et
- La fraude illégale ou illicite.

2.1.1.1. La fraude légale (Licite)

Selon **André MARGAIRAZ**, la fraude fiscale est dite légale ou licite « lorsqu'un contribuable recourt à une combinaison ingénieuse ou qu'il effectue une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation fiscale en vigueur ». ¹

Selon **JOSE Vidal**, « il n'y a pas en matière fiscale, une fraude permise et une fraude prohibée, il y a habilité licite et violation ouverte ou cachée de la loi ». ²

L'expression de la fraude légale, et en effet synonymes de l'évasion fiscale, selon **J-C.MARTINEZ**, « la fraude fiscale légale n'est d'autre que synonyme de l'évasion fiscale ». ³

2.1.1.2. La fraude illégale (Illicite)

Désigne la violation directe et ouverte de la loi fiscale, cette formule maladroite ne recouvre en effet que la fraude stricto sensu. ⁴

On constate que la fraude légale est l'ensemble des procédés et opération effectué et réalisé par un contribuable afin d'échapper l'impôt sans violer la loi fiscale, par contre la fraude illégale, c'est l'ensemble des comportements du contribuable dans le but d'éluder l'impôt mais qui se manifeste par une violation de la loi contrairement à la fraude légale.

Donc l'expression de la fraude légale et en effet synonymes de l'évasion fiscale contrairement à la fraude illégale qui est symétrie au terme fraude fiscale.

2.1.2. Classification matérielle

Cette classification nous indique sur l'existence ou non des actes frauduleux, on peut citer :

- La fraude simple ; Et
- La fraude complexe (qualifiée).

¹ MARGAIRAZ.A, **Op.cit**, P 29.

² JOSÉ. V, **Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français**, Édition DALLOZ, Paris, 1957, P 97.

³ MARTINEZ. J-C, « **La fraude fiscale** », collection « Que sais-je », Paris, 1990. p 06.

⁴ KHARROUBI.K, **Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, Mémoire de magister en sciences commerciales, spécialité Management des entreprises, option Finance, Ecole Doctorale d'Economie et de Management, Université d'Oran Es-Senia, Faculté des Sciences Economiques, Sciences de Gestion et Sciences Commerciales, 2010-2011, P 17.

2.1.2.1. La fraude simple

La fraude simple se définit comme « toute action ou omission commise de mauvaise foi pour se soustraire de l'impôt ».¹

Elle peut être définie aussi comme « une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de la bonne foi et sans intention délibérée de fraude ».²

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

La fraude simple traduit une simple répression fiscale, sans sanctions pénales avec application de majorations et amendes prévues par les différents codes fiscaux.³

2.1.2.2. La fraude complexe (Qualifiée)

Appelée aussi fraude caractérisée, cette dernière est caractérisée par la présence des manœuvres frauduleuses prouvant de la volonté ou la mauvaise foi du contribuable de se soustraire à l'impôt. Ces manœuvres sont connues et faciles à découvrir par l'agent de l'administration fiscale.

Pour **M. COZIAN**, « un contribuable est coupable de manœuvres frauduleuses, quand non seulement il élude délibérément l'impôt mais également il brouille les pistes pour se mettre à l'abri de contrôle éventuel ».⁴

En résumé, la fraude simple est une action commise de bonne foi par un contribuable, dans le but de se soustraire de l'impôt, cette fraude est matérialisée par un ensemble d'actes frauduleux comme la vente sans facture...etc., par contre la fraude complexe, est une action volontaire par le contribuable dont le but d'éluder l'impôt, cette dernière se caractérise par l'existence et la présence des actes frauduleux.

2.1.3. Classification géographique

On distingue entre :

- La fraude nationale ; Et
- La fraude internationale.

2.1.3.1. La fraude nationale

Ce type de fraude se réalise par l'infraction de la réglementation interne.

André MARGAIRAZ considère que « la fraude fiscale nationale est celle qui se passe à l'intérieur des frontières, les actes frauduleux ont lieu dans les limites du territoire. Le

¹ MARCHAT. D, « **Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise** », édition L'hermès, 1944, p.320.

² Idem.

³ KHARROUBI. K, **Op.cit.** p 21.

⁴COZIAN. M, **Précis de la fiscalité de l'entreprise**, Litec, Paris, 1990, P 40.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

contribuable se trouve en face des autorités de son pays, il se heurte à un fisc unique, selon le pays ».¹

2.1.3.2. La fraude internationale

Celle-ci à un champ d'action plus vaste, car elle est née avec l'internationalisation des transactions commerciales, la mondialisation et l'indépendance des marchés financiers.

La fraude fiscale internationale consiste à éluder l'impôt du pays où on a réalisé les bénéfices, et transférer ces derniers dans un autre pays dont le système fiscal est attrayant, mitigé et flexible.²

On peut dire, que la fraude nationale c'est la fraude dont laquelle les actes frauduleux exercé par un contribuable ont lieu à l'intérieur des frontières du pays de ce dernier, contrairement à la fraude internationale c'est la fraude où le contribuable utilise des divers moyens illégaux pour transférer ses gains ou ses revenus réalisé et revient à son pays dans un autre pays dans le but d'échapper l'impôt.

Donc la fraude nationale est une infraction à la loi interne d'un pays, par contre, la fraude internationale consiste à violer les prescriptions légales d'un ou plusieurs pays.

2.2. Manifestations de la fraude fiscale

Les manifestations de la fraude fiscale sont multiples, variés et évoluent dans le temps en raison du caractère imaginaire des fraudeurs.

Ce phénomène, ne peut se manifesté qu'en présence de différents motifs qui vont par la suite entraînés des conséquences.

Dans ce point, nous présenterons les manifestations de la fraude fiscale qu'elles soient :

- D'ordre technique ; Ou
- D'ordre sociologique.

2.2.1. Les manifestations techniques de la fraude fiscale

Nous essaierons ici de signaler quelques techniques les plus fréquentes, tout en retenant comme critère de classification la nature de la dissimulation.

2.2.1.1. La dissimulation matérielle

Une dissimulation est dite matérielle lorsque « elle porte notamment sur les bénéfices, elle est obtenue directement par la minoration de recettes ou de stocks et indirectement par la majoration des charges ».³

C'est la forme la plus primitive et la plus grossière de la fraude. Elle consiste au contribuable à cacher les éléments devant entrer dans la base d'imposition en l'abstention de déclarer totalement ou bien partiellement en prix ou en quantité, des opérations, des recettes ou revenus, des produits imposables...etc.

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

¹ MARGAIRAZ. A, Op.cit. p.21

² Idem. P 30.

³ MARTINEZ. J-C, Op. Cit. P 85.

- **La dissimulation totale** : les fraudeurs ne sont pas connus par l'administration, on peut citer à titre d'exemple un contribuable qui exerce dans la clandestinité et ne produit pas sa déclaration d'existence ;
- **La dissimulation est partielle** : ses fraudeurs sont connus par l'administration fiscale car ces derniers disposent d'un registre de commerce mais la connaissance de la base imposable reste insuffisante. Il s'agit ici le cas où le contribuable procède à la minoration du prix de vente de marchandise ou de son chiffre d'affaires par la non comptabilisation de quelques factures de ventes.

2.2.1.2. La dissimulation comptable

La dissimulation comptable « est d'une forme beaucoup plus élaborée, pour les impôts établis sur déclaration et servant de base à la vérification du fisc ».¹

Cette dissimulation est donc considérée comme une forme de fraude plus élaboré que la dissimulation matérielle à cause de sa complexité, car le fraudeur joue sur le résultat imposable pour retirer un avantage fiscal.

Les fraudeurs procèdent soit à la minoration des produits imposables soit à l'augmentation des charges même non déductibles tout en faisant recours à des artifices comptables en vue de ressortir une comptabilité cohérente et rigoureusement correcte en apparence et surtout en dégagant des ratios acceptables en égard aux normes du secteur d'activité.²

A ce titre, nous allons tenter d'éclaircir les différents procédés qu'ils utilisent et qui se manifeste de trois (03) manière :

2.2.1.2.1. La pratique du double bilan

Le bilan c'est la photographie comptable du patrimoine de l'entreprise, il doit être sincère et correcte pour servir d'appui au vérificateur. Mais ce n'est pas toujours le cas, car le contribuable consiste à établir deux bilans pour le même exercice comptable :

- Un bilan dont la comptabilité inexacte et minorée pour l'administration fiscale ; Et
- Un autre bilan dont la comptabilité exacte et sincère qui reflète la réalité de l'entreprise.

Le premier bilan fictif qui est caractérisée par des infractions mensongères qu'il présente pour l'établissement des impositions qui lui permettra d'avoir moins de droits et taxes à payer.

Le second bilan commercial qui est destiné pour l'entreprise elle-même et qui retrace fidèlement les opérations effectuées par l'entreprise et qui vas représenter la situation de l'entreprise.³

¹ GAUDEMET. P-M et MOLINIER. J, **Finances Publiques**, Tome 2, Paris, Montchrestien, 1992. P.82. cité par TEMINE. A et YACINE. **Op.cit.** p 27.

² La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, E.N.A, 2004/2007, p 26. Disponible dans : [https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net./](https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/)

³ CHIBANE. M, **Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale**, Mémoire de fin de cycle En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences de financière, Option: comptabilité contrôle et audit, UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA.-, 2019/2020, p 11.

2.2.1.2.2. La minoration des recettes

On peut dire que l'essentiel de la fraude fiscale, par dissimulation comptable, transite par ce poste sous forme de recettes occultes. C'est-à-dire qu'elle est d'une grande utilisation. En effet, les fraudeurs se contentent, en vue de réduire leur chiffre d'affaires, à vendre sans facture ou avec facture mais avec un prix de vente inférieur au prix réel.

Mais, à côté de ce mécanisme de non ou sous-facturation, il y a aussi des factures sans ventes qui tendent à gonfler les ventes fictivement afin de dénicher un remboursement au niveau de la TVA.

Aussi, les dissimulations portent-elles fréquemment sur des recettes accessoires telles que : locations diverses reçues, commissions et courtages reçus, rabais, remises et ristournes obtenus.¹

2.2.1.2.3. La majoration des charges

Parmi les Conditions de déductibilité fiscale d'une charge, on trouve :

- La Comptabilisation ;
- La justification ;
- La diminution effective de l'actif net ;
- La moralité de la charge ;
- La normalité de la charge ;
- La modalité de paiement de la charge.

Souvent, les contribuables ne respectent pas ces conditions et cherchent à travers ce type de dissimulation à diminuer et à réduire la base imposable et à gonfler les charges en faisant recours à des méthodes qui sont énumérées comme suit :

▪ Les frais généraux

Les frais généraux sont des charges d'exploitation correspondant aux dépenses effectivement supportées par l'entreprise. Il arrive que les contribuables utilisent ces dépenses pour commettre des actes illicites dans le but réduire le montant du revenu imposable et par la suite payer moins d'impôt.²

▪ Les amortissements

Les amortissements sont des charges d'exploitation déductibles, ces dernières sont déterminées chaque année par référence aux taux d'amortissement prévus par la législation fiscale en vigueur.

La majoration des amortissements entraînera un effet inverse sur le bénéfice imposable.

Parmi les procédés utilisés dans ce sens, on trouve : le gonflement des bases amortissables, la tentative de pratiquer un taux d'amortissement excessif par rapport à ce que la loi autorise, Utilisation des montants en toute taxe comprise (TTC)... etc.

▪ Les provisions

¹La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, **Op.cit.** p 26.

²CHIBANE. M, **Op.cit.** p 12.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Selon l'article 141-5 du CIDTA qui définit les provisions comme étant un prélèvement sur les résultats de l'exercice en vue de faire face à des pertes et/ou des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables à fin de l'exercice.

Les provisions sont déductibles et pour être déductibles ils doivent respecter certain nombre de conditions tel que : la provision doit être destinée à faire face à une perte ou charge déductible, la perte ou la charge doit être probable, la provision doit être effectivement enregistrée dans les écritures comptables...etc.

Le non-respect de ces conditions sera considéré comme un acte frauduleux et pour cette raison, le vérificateur vérifie que le contribuable n'a pas constaté des provisions non justifiées.

2.2.1.3. La dissimulation juridique

Cette troisième forme de dissimulation constitue une autre forme de la fraude fiscale.

Elle consiste à « maquiller une situation de fait derrière une situation juridique apparente moins exposée ».¹

Cette dissimulation base sur le mensonge juridique, c'est-à-dire, elle consiste à créer une situation juridique outre et différente de la situation juridique réelle afin d'échapper à certaines obligations ou bénéficier d'une situation juridique plus avantageuse.

La dissimulation juridique se manifeste par deux formes, à savoir :

- Les opérations fictives et
- Les fausses qualifications.

2.2.1.3.1. Opérations fictives

Dans ce type de fraude, le fraudeur cherche à jouer sur le chiffre d'affaire, c'est pour cette raison qu'il procure à des factures d'achat fictives dans le but d'augmenter ses charges et donc de rehausser le montant de la taxe déductible sur les achats afin de diminuer les taxes dues.

2.2.1.3.2. Fausses qualifications

C'est un acte qui consiste à maquiller et à déguiser une situation réelle de l'entreprise par une autre situation apparente dans le but de bénéficier des avantages fiscaux.

2.2.2. Les manifestations sociologiques de la fraude fiscale

2.2.2.1. La taille des entreprises

Selon J-C MARTINEZ « la fraude fiscale est une fonction inverse du revenu ou du chiffre d'affaire. Autrement dit, elle est proportionnellement plus importante chez les petits contribuables que chez les grands ».²

En fait, les grandes entreprises trouvent plus de difficultés à se livrer à la fraude pour les raisons suivantes :

¹GAUDEMET. P-M et MOLINIER. J, **Op.cit.** p 234.

²MARTINEZ. J-C, **Op.cit.** p 69.

- Tout d'abord, la nature même des opérations qu'elles effectuent nécessitent pour frauder des montages complexes et sophistiqués ;
- Ensuite, elles subissent de multiples contrôles aussi bien internes qu'externes tels : le contrôle fiscal, le contrôle du conseil d'administration du commissariat aux comptes... De ce fait, elles doivent être plus transparentes ;
- Enfin, ces entreprises sont dotées de cadres hautement qualifiés, ainsi assurent-ils une pleine exploitation des failles législatives et réglementaire avant de penser à se livrer à la transgression de la loi fiscale.

En revanche, les petits contribuables qui sont généralement des structures individuelles et familiales où règnent le secret, voire l'obscurité dans les affaires et l'indépendance vis-à-vis de l'extérieur, parviennent plus facilement à éluder l'impôt surtout qu'ils éprouvent constamment ce besoin qui s'impose pour leur survie.¹

2.2.2.2. Les catégories socioprofessionnelles

Il semble qu'il y a certaines branches d'activité plus fraudeuses que d'autres. A ce niveau, il est évident que les salariés sont les plus défavorisés à ce petit jeu en raison de la disposition législative qui oblige tout employeur à déclarer la totalité des rétributions versées à leurs employés.

Par contre, les professions libérales sont les biens positionnés pour dissimiler leurs recettes.²

3. Causes et conséquences de la fraude fiscale

Ce point est consacré en premier lieu de présenter les principales causes qui sont certainement multiples et complexes qui influe sur le contribuable et l'incite à frauder, en deuxième lieu nous essaierons de présenter les conséquences de la fraude fiscale qui sont nombreux et très graves.

3.1. Causes de la fraude fiscale

La fraude fiscale est un phénomène illégale, en effet, pour comprendre chaque phénomène il est nécessaire de passer par la compréhension de ses causes, autrement dit, les causes de la fraude fiscale sont diverses et multiples.

Nous allons essayer d'aborder et de présenter les principales causes de la fraude selon la classification suivante :

- Les causes socio-économiques ;
- Les causes juridico-administratives

3.1.1. Les causes socio-économiques

3.1.1.1. Les causes économiques et politiques

3.1.1.1.1. Les causes économiques

Nous allons éclaircir ces causes à travers trois points essentiels :

- **La pression fiscale**

¹ La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, **Op.cit.** p 32.

² Idem.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

La pression fiscale s'entend comme la relation existant entre le prélèvement fiscal subi ou supporté par une personne physique, un groupe social ou un pays et le revenu dont dispose cette personne, ce groupe ou ce pays.¹

Ainsi, selon **A. LAFFER**, un économiste du courant de l'offre, met en relation, à travers sa courbe de LAFFER, les taux d'imposition qui porte sur l'axe des abscisses qui représentent la pression fiscale et le rendement fiscal sur l'axe des ordonnées qui représente la recette fiscale.

Il démontre d'après cette courbe que : lorsque la pression fiscale dans l'économie augmente, les recettes fiscales croissent jusqu'à un certain taux maximum puis baissent.

▪ **La conjoncture économique**

Généralement, en période de récession économique le premier objectif du contribuable devient d'échapper l'impôt, cette dernière peut se réaliser à travers la dissimulation de l'impôt pour que le contribuable garde ses fonds.

Selon **J-C MARTINEZ** écrit « En période de stagflation, caractérisé par la récession et l'inflation, la fiscalité devient plus lourde qu'elle repose souvent sur une matière imposable artificiellement gonflée par l'inflation ».²

Par contre en période d'expansion qu'implique une augmentation des revenus des contribuables, ces derniers se trouve dans la capacité de payé ses impôts et taxes car il peut compenser la différence par l'augmentation des prix des biens et services.

▪ **La situation financière du contribuable**

« Le contribuable rationnel, conscient de la charge fiscale qu'il supporte, ne sera tenté de frauder que si l'impôt excède son revenu marginal, c'est-à-dire la proportion de son revenu, qui sans l'impôt, il paraît utilisé une satisfaction minimum ».³

En effet, le comportement du contribuable envers les impôts se manifeste de façon très claire lorsque ce dernier rencontre des difficultés financière aux moments des crises ce qui pousse le contribuable à se soustraire de ses charges fiscales.

Par contre, quand il se trouve dans une situation financière bonne, il se verra honorer ses obligations fiscales.

3.1.1.1.2. Les causes politiques

Généralement, on trouve que dans les pays en voie de développement l'existence d'un degré élevé de fraude fiscale, certaines décisions politiques peuvent encourager cette dernière chez les contribuables honnêtes, à cause de manque de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables car ces derniers considèrent l'impôt comme un moyen de violation de leurs ressources financières.

3.1.1.2. Les causes psychologiques et historiques

3.1.1.2.1. Les causes psychologiques

¹ MULAMBU KIBUEY. P, « **La fiscalité et le développement** », Editions L'Harmattan, Paris, 2018, p 73.

² MARTINEZ. J-C, **Op.cit.** p. 25.

³ MARGAIRAZ. A, **Op.cit.** P 10.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

« L'impôt a toujours été ressenti par le contribuable comme une entrave à sa liberté et une atteinte à ses aspirations fondamentales de puissance et de prestige ».¹

La réaction du contribuable au prélèvement fiscal, qui s'effectue sur son revenu, se traduit dans les faits par un recours à des agissements légaux et illégaux, visant à éluder l'impôt. Ce sentiment est étroitement lié à l'impôt et son intensité varie chez les contribuables en fonction de leurs jugements sur l'utilisation des recettes fiscales par les pouvoirs publics.²

Les causes liées à l'impôt

▪ L'impôt est un prélèvement obligatoire :

Selon **J. RIVOLI** : « l'impôt est désagréable. Il est ressenti avant tout comme une contrainte ». En effet, il est mal vu ; cette perception de l'impôt par l'entrepreneur est largement justifiée par cette panoplie d'obligations qu'il engendre.

▪ L'impôt est un prélèvement pécuniaire :

L'argent occupe une place primordiale dans le cadre des rapports sociaux. Et du fait que l'impôt touche le contribuable dans son argent, il le touche au plus profond de lui-même ce qui pousse, certainement, de nombreux contribuables à se soustraire à leurs obligations fiscales.

▪ L'impôt est sans contrepartie bien déterminée :

Le sentiment répulsif de l'impôt qui résulte de son caractère contraignant et pécuniaire, se trouve aggravé par l'absence d'une contrepartie bien déterminée. En effet, le contribuable a presque toujours l'impression qu'il ne reçoit rien ou reçoit moins de ce qu'il doit recevoir en contrepartie de son effort contributif, parce que les recettes fiscales sont utilisées pour rendre des services latents et non apparents. Ainsi le contribuable tend-il à éluder l'impôt.³

Les causes liées à l'utilisation des recettes fiscales :

Irritation et mécontentement des contribuables de la mauvaise utilisation des recettes fiscales : telles sont les causes objectives qui encouragent le recours à la fraude fiscale. En effet, l'entrepreneur qui met scrupuleusement une fraction de son revenu à la disposition de pouvoirs publics, assure plus ou moins le suivi de l'utilisation de ses fonds.⁴

En résumé, l'aspect psychologique du contribuable est un facteur important, il joue un rôle efficace dans l'apparition de la fraude fiscale, car plus le désir du contribuable de payer l'impôt est grand, moins la tentation d'éluder l'impôt est importante, Et inversement, moins le désir du contribuable de payer l'impôt engendre plus la tentation d'éluder l'impôt.

3.1.1.2.2. Les causes historiques

L'organisation du système fiscal trouve ses origines dans l'histoire. C'est ainsi que la mentalité individuelle et collective des citoyens en général et des contribuables en particulier, forcé à travers les âges face à l'impôt « considéré comme un instrument de spoliation des biens des individus ».

¹ Gest. G et Tixier. G, « **Droit fiscal international** », 2ème éd, PUF, Paris, 1990, p 253.

² La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, **Op.cit.** p 16.

³ Idem. Pp. 17-18.

⁴ Ibid. p 18.

Durant l'occupation française, l'impôt était un moyen utilisé pour organiser et accélérer la confiscation des biens de l'indigène Algérien, au profit des colons. Il a ainsi participé à la stratégie l'appauvrissement des algériens et de dépossessions de leurs terres. Tout naturellement, la fuite devant l'impôt à constituer une forme de résistance à l'occupant. Cette manifestation de la résistance populaire face à la colonisation a façonné une forme de comportement des Algériens vis-à-vis de l'impôt « La fraude est considérée comme une forme de contestation, face à ce qui est perçue comme une persécution de l'Etat ».

De ce fait, l'impôt sous dominations a créé des traumatismes sociaux, ayant pour effet l'affaiblissement du sens du devoir fiscal, ancré dans la conscience collective des citoyens jusqu'à nos jours.¹

3.1.2. Les causes juridico-administratives

3.1.2.1. Les causes administratives

Le système fiscal Algérien repose essentiellement sur le système déclaratif, c'est-à-dire que ce sont les contribuables qui doivent déclarer leurs revenus et bénéfices. Or, la contrepartie normale de cette manière de faire est de vérifier si la déclaration est faite, encore en temps convenable et si elle est sincère. Justement, c'est la mission de l'administration fiscale qui doit encore assurer le recouvrement des impôts établis.

Alors, si l'administration fiscale ne remplit pas ses fonctions, le contribuable n'hésite pas à se livrer à la fraude fiscale.

La défaillance de l'action administrative est due à deux principaux facteurs :

- La sous-administration et
- La mal-administration de l'impôt.²

3.1.2.1.1. La sous-administration de l'impôt :

On entend par sous-administration de l'impôt, toutes les insuffisances humaines et matérielles dont souffre le fisc et qui se répercutent sur l'exécution de l'essentiel des travaux qui lui sont confiés.

▪ Les insuffisances humaines

Actuellement, la Direction Générale des Impôts, l'administration la plus concerné par le fléau de la fraude fiscale, souffre d'un manque de personnel par rapport aux multiples fonctions qu'elle doit remplir. Ce manque est beaucoup apprécié au niveau des brigades de vérification dont le nombre de vérificateurs est dérisoire par rapport aux nombres de contribuables susceptibles d'être vérifiés

▪ Les insuffisances matérielles

L'administration fiscale souffre d'une insuffisance en équipements remarquable. Cela se manifeste au niveau des locaux, du mobilier et matériel de bureau, des voitures de service, des fournitures de bureau...etc., surtout dans les services extérieurs. Cette insuffisance matérielle influe sans doute sur l'efficacité de l'administration quant à la lutte contre les manœuvres des contribuables malintentionnés.³

¹KHARROUBI. K, **Op.cit.** p 58.

²La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, **Op.cit.** pp 18-19.

³ Idem. P 19.

3.1.2.1.2. La mal-administration de l'impôt

La mal-administration qui caractérise l'action du fisc, constitue, de toute évidence, une cause de la fraude fiscale. Elle se manifeste surtout par l'importance de la corruption.

En effet, la corruption est considérée comme l'une des causes les plus sérieuses de la fraude fiscale, dans la mesure où l'agent corrompu empêche un montant, même si c'est trop bas, au lieu d'appliquer la loi ou infliger une amende. Les moins-values pour le trésor occasionnées par un tel comportement sont plus ou moins énormes, en fonction de l'importance du fléau dans le pays.¹

3.1.2.2. Les causes juridiques

Parmi ces causes nous citons :

3.1.2.2.1. L'illégitimité du système fiscal

Plus l'impôt est illégitime, plus son refus sera important. En fait l'absence d'un consentement à l'impôt, surgit un droit de résistance contre la spoliation et l'oppression. Nous estimons ici, que si le contribuable constate qu'il est exclu directement ou indirectement du processus d'élaboration de la loi fiscale, il tendra à légitimer toutes les manœuvres susceptibles de réduire sa charge fiscale.²

3.1.2.2.2. L'iniquité du système fiscal

Lorsqu'un contribuable constate qu'il supporte difficilement, mais scrupuleusement son devoir fiscal, alors que d'autres ne le font pas de droit ou de fait, même si leurs capacités contributives sont plus importantes que la sienne, dès lors, il se trouve irrité et tente par tous les moyens de lutter contre cette injustice.³

3.1.2.2.3. La complexité et l'instabilité de la législation fiscale

La complexité et l'instabilité du système fiscal Algérien entraînent la méconnaissance, qui génère à son tour la méfiance et la réticence. De ce fait, ils incitent au développement des activités clandestines d'une part et créent des rapports conflictuels entre l'administration et les contribuables d'autre part.

Amiral Pierre LACOSTE précise que « quand les règles sont trop compliquées ou inutilement rigoureuses, elles deviennent inapplicables, c'est-à-dire que la multiplication des interdits provoque le rejet de toutes les contraintes. Il souligne aussi que les excès de la bureaucratie, la complexité des procédures, l'inadaptation des mesures administratives aux réalités psychologiques et sociale explique bien la révolte ». ⁴

Par conséquent, lorsque la complexité et l'instabilité de la législation sont réunies, les contribuables chercheront d'éluder l'impôt en utilisant tous les moyens illégaux

3.1.2.2.4. L'inadaptabilité du système fiscal

Parmi les causes de la fraude fiscale dans un pays, on trouve l'inadaptabilité de son système fiscal à ses structures socio-économiques et ses réalités culturelles.

¹ La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, **Op.cit.** p 20.

² Idem. pp. 20-21.

³ Ibid. p 21.

⁴ LACOSTE.A-P, **Les mafias contre la démocratie**, Édition JEAN-CLAUDE LATTÈS, Paris, 1992, Pp 67-68.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

En effet, c'est le cas de plusieurs pays en voie de développement, qui ont procédé à une « importation des technologies fiscales ».¹

3.1.2.2.5. L'incohérence du système fiscal

Un système fiscal incohérent est incitateur à la fraude. En fait, toutes les brèches, les failles et les insuffisances législatives seront exploitées par les contribuables pour réduire leurs charges fiscales. En effet, plus un système fiscal est incohérent, plus l'ampleur de la délinquance fiscale est importante.²

3.2. Conséquences de la fraude fiscale

Les conséquences d'une fraude fiscale, sont très nombreuses et très graves, pour cette raison l'étude de ces conséquences, permet de prendre conscience des effets néfastes de ce fléau soit sur :

- Le plan financier ;
- Le plan économique ;
- Le plan social.

3.2.1. Les conséquences financières

La fraude fiscale entraîne un manque à gagner pour l'Etat et les collectivités locales, cette dernière est la principale cause de déficit budgétaire car il échappe à l'Etat d'importantes ressources financières, et donc l'Etat se trouve dans la situation d'incapacité de faire face à ses dépenses publiques.

Pour faire face à cette situation, l'Etat peut :

- Recourir à des emprunts ;
- Réduire les dépenses d'investissement, d'équipement... etc. ;
- Augmenter les taux d'impositions ;
- Créer de nouveaux impôts.

Mais le problème, c'est que ces pratiques conduisent à compromettre la stabilité financière, économique et politique, ainsi, poussent les contribuables honnêtes à commettre des manœuvres frauduleuses.

3.2.2. Les conséquences économiques

L'existence de la fraude fiscale engendre de nombreux effets négatifs sur l'économie du pays, à savoir :

- Fausser les statistiques officielles permettant d'évaluer les conditions socio-économiques des personnes et des ménages (taux de chômage, taux de pauvreté) ;
- Changer l'affectation des ressources à la production des biens et services ;
- La fraude porte atteinte au libre jeu de la concurrence ;
- Fragiliser les entreprises, décourager les efforts tendant à élever la productivité et les rendent vulnérables et inaptes à se développer ;³
- Rareté des capitaux ;
- Théorisation des gains ;

¹ La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, **Op.cit.** p 22

² Idem. P 23.

³ KHARROUBI. K, **Op.cit.** pp. 27-28.

- Fuites des capitaux à l'étranger ;
- Inflation et hausse des prix.

3.2.3. Les conséquences sociales

Sur le plan social, le phénomène de la fraude fiscale peut engendrer une perte de confiance vis-à-vis la loi fiscale, conduit à l'affaiblissement de l'esprit de solidarité entre les individus, influe négativement la fonction sociale de l'impôt qui constitue un moyen de redistribution des richesses.

« Les contribuables honnêtes se trouvent lésés par rapport aux autres qui se permettent de frauder en créant chez eux un sentiment d'égoïsme et un désir de se livrer eu aussi à la fraude ».¹

Parmi les conséquences sociales de la fraude fiscale, nous citons :

- l'incivisme fiscal ;
- Diminution des dépenses publiques sur les infrastructures sociales ;
- Crée un esprit de désobéissance aux lois ;
- Incite le citoyen à violer toutes les réglementations ;
- La discordance entre les classes sociales.

La fraude fiscale est la première préoccupation de toute administration fiscale qui s'est dotée des moyens pour lutter contre ce phénomène, à travers la mise en œuvre du contrôle fiscal.

¹ COSSON. J, Les industriels de la fraude, Édition Seuil, Paris, 1997, P 112.

Section 02 : Généralités sur le contrôle fiscal

Dans cette deuxième section du chapitre, seront évoqués les points suivants: définition du contrôle fiscal, son rôle, ses finalités et ses raisons.

1. Définition et rôle du contrôle fiscal

Ce premier point de cette section est réservé pour définir le contrôle fiscal puis de déterminer son rôle.

1.1. Définition du contrôle fiscal

«Le contrôle fiscal est l'outil par excellence qui concrétise le principe de l'égalité devant l'impôt à l'égard des personnes ne s'acquittant pas, ou peu, convenablement de leurs obligations fiscales. Outre le respect du principe d'équité devant l'impôt, les contrôles exercés par les services fiscaux répondent à un double objectif : d'une part, assurer un équilibre dans les conditions d'exercice de la concurrence, d'autre part, veiller à la stabilité des finances publiques ».¹

«Le contrôle fiscal se définit ainsi comme une activité administrative par laquelle l'administration s'assure de la sincérité et de l'exhaustivité des déclarations faites par les contribuables. Plus encore, il constitue une faculté laissée à l'administration fiscale lui permettant d'une part de vérifier les déclarations, actes et opérations servant de base à l'impôt, d'autre part d'assujettir à l'impôt tout contribuable qui s'est partiellement ou entièrement soustrait, en vue de réparer les omissions, insuffisances et inexactitudes constatées dans l'assiette ou le recouvrement des impôts et taxes ».²

Pour M. Lambert, le contrôle fiscal vise « la recherche des contribuables, et l'analyse des éléments déclarés ».³

Le contrôle fiscal est à cet égard, « la contrepartie normale de l'obligation faite aux contribuables de produire des déclarations sincères et exacte de la manière imposable ».⁴

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

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

Les institutions et organismes concernés doivent présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent ».⁵

De ce qui procède, on constate que le contrôle fiscal est une composante fondamentale de la fiscalité. C'est une mission, une activité exercée par l'administration fiscale dont le but de vérifier les déclarations souscrites par les contribuables pour s'assurer de l'exactitude et de la

¹ Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N° 58/2012.

² ATANGA FONGUE. R, **Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel**, Edition L'Harmattan, Rue de l'école- polytechnique;75005, Paris, 2007, p 12.

³ Idem.

⁴ Ibid. p 16.

⁵ Code des procédures fiscales, Article 18, Algérie, 2023, P 11.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

sincérité de ces dernières, et d'établir des déclarations telles qu'elle avait dû être pour faire face contre les contribuables qui ont l'intention d'élué l'impôt et donc de lutter contre la fraude fiscale afin de dégager des gains pour le trésor publics.

1.2. Rôle du contrôle fiscal

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

- D'assurer la cohérence et la pérennité du système déclaratif ;
- De garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt ;
- D'alimenter les caisses du trésor public ;
- De lutter contre le phénomène de la fraude fiscale.¹

1.2.1. Le contrôle fiscal assure la cohérence et la pérennité du système déclaratif

Le système fiscal Algérien est un système déclaratif, d'où il est demandé au contribuable de déterminer et de verser lui-même à l'administration fiscale les différents types d'impôts dont il est redevable suivant les prescriptions des dispositions légales. Il y a contrôle, parce qu'il y a confiance à priori de la part de l'administration fiscale de ce qui est déclaré, donc une vérification à posteriori est si nécessaire afin de s'assurer de la sincérité des déclarations faites et de la bonne foi des contribuables.²

1.2.2. Garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt

Le contrôle fiscal a, en effet pour vocation de faire en sorte que tous les contribuables qui se trouvent dans une situation identique se traitent d'une manière identique, il répartit les contribuables selon leur faculté.³

1.2.3. Alimenter les caisses de trésor public

Le contrôle fiscal a pour mission de collecter au profit du budget de l'Etat et des collectivités locales (communes et wilayas) les impôts et taxes éludés, il se caractérise par la capacité de déceler les différents actes frauduleux grâce aux moyens dont il dispose.⁴

1.2.4. Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre fraude fiscale

Pour de multiples raisons (sociales, économique, financière...), les contribuables cherchent toujours à optimiser leur propres intérêts (maximiser les profits) et ce en réduisant la charge fiscale. D'où le contrôle fiscal reste l'un des meilleurs moyens pour lutter contre ces pratiques frauduleuses.⁵

Donc, on peut dire que le contrôle fiscal joue plusieurs rôles, en étant en même temps la contrepartie de système déclaratif, un mécanisme de traduire le principe de l'égalité devant l'impôt, un outil principal pour collecter les impôts éludés au profit du trésor publics et surtout un moyen de lutte contre la fraude fiscale.

2. Finalités du contrôle fiscal

¹ TEMINE. A et YACINE. K, Op.cit, p 38.

² Idem.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

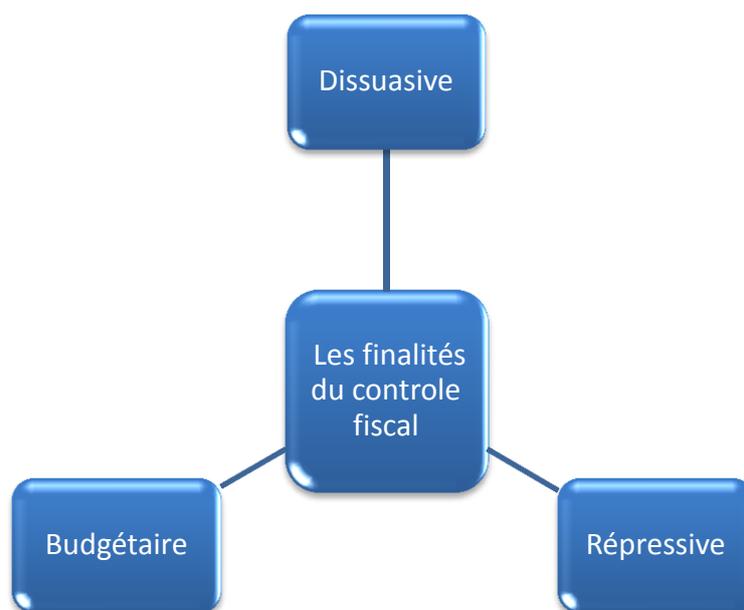
⁵ Ibid.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal poursuit trois finalités complémentaires :

- **Dissuasive** : Inciter au civisme fiscal;
- **Budgétaire** : Assurer un bon niveau de rendement des contrôles et du montant des droits recouvrés ;
- **Répressive** : Sanctionner les irrégularités intentionnelles.¹

Figure N° 02 : Les finalités du contrôle fiscal



Source : Réalisé par nous-même.

2.1. La finalité dissuasive

En étant présent auprès de l'ensemble des catégories de contribuables pour ne pas laisser se créer de zones de non droit (qu'elles soient géographiques, socio professionnelles, juridiques) cela afin de consolider le civisme fiscal.²

2.2. La finalité budgétaire

Qui vise à recouvrer avec célérité et efficacité l'impôt éludé (quel que soit le motif du redressement, intentionnel ou non) et à suivre avec un soin particulier les dossiers à enjeu financier important.³

2.3. La finalité répressive

Principalement à travers le contrôle fiscal externe afin de sanctionner les comportements délibérément frauduleux, cela sur le plan financier et le cas échéant sur le plan pénal.⁴

¹ Cour des comptes, **Op.cit.** Pp 359-360. Disponible sur www.ccomptes.fr

² Liberté, Egalité, Fraternité, République Française, **Principes d'organisations du contrôle fiscal**, 75572, Paris, 2010, p 02.

³ Idem.

⁴ Ibid.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

On constate que, le contrôle fiscal repose sur trois finalités, d'abord, dissuasive dont le but de consolider et renforcer le civisme fiscal de tous les contribuables, ensuite, budgétaire pour recouvrer l'impôt éludé et enfin, répressive pour sanctionner toutes les actes conduisant à violer la loi fiscales.

3. Raisons du contrôle fiscal

Il n'y a pas de raisons particulières, car n'importe quelle situation peut donner lieu à un contrôle fiscal, l'énonciation non exhaustive qui suit, de quelques exemples, démontrera déjà la variété des cas pouvant entraîner une vérification.¹

3.1. Les directives

Les vérificateurs (inspecteurs des impôts) reçoivent des directives nationales et locales les invitant à contrôler tel ou tel secteur d'activité ou telle profession, davantage une année que les autres.

Par exemple, ils peuvent être priés de vérifier moins les commerces de proximité et plus les importateurs de divers produits.²

3.2. Le contrôle d'un tiers

Le contrôle d'une société ou d'une personne peut fournir à l'administration fiscale des informations de nature à l'inciter à contrôler une autre personne ou une autre société.

Exemple 1 : Si lors de la vérification d'une société le fisc se rend compte par exemple que la femme de l'un des associés de l'entreprise perçoit une rémunération importante et non justifiée compte tenu de son activité, et/ou qu'un cadre salarié bénéficie d'avantages en nature excessifs ou non déclarés, la société sera rectifiée (redressée) mais le fisc ira contrôler personnellement le cadre salarié, l'associé et sa femme.

Exemple 2: Si lors du contrôle de TVA d'une société, le fisc se rend compte qu'il y a eu une fraude importante à la TVA, il pourra décider de contrôler les fournisseurs et les clients professionnels de la société vérifiée.³

3.3. L'absence de déclaration

Ne jamais rien déclarer puis déclarer du jour au lendemain, communiquer des informations manifestement incomplètes est le genre d'attitude qui provoque de façon quasi automatique un contrôle fiscal. Dans certains cas, l'absence de déclaration entraîne parfois une imposition d'office sans mise en demeure (par exemple, en matière de TVA).⁴

3.4. Les déclarations divergentes

Lorsqu'elles sont identifiées par le fisc, les déclarations divergentes donnent lieu à un contrôle. En corrélant les différentes déclarations faites tous les ans, le fisc détient une

¹ KERROUCHE. A et AOUN. A/H, **Le rôle du contrôle fiscal à la réduction des opérations frauduleuses Cas de l'ETB/TCE**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières, Option : comptabilité et finance, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2019, p 04.

² TEKKOK. N, **Le contrôle fiscal comme garanties de l'administration fiscale face au système déclaratif**, Revue des études de droit, N°1, VOL7, 2020, p 477.

³ Idem.

⁴ Ibid.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

myriade d'information sur le contribuable. La confrontation de ces données peut faire apparaître des divergences de nature à déclencher un contrôle.¹

3.5. Les sources de renseignements

Parmi celles-ci, il s'agit des informations provenant des organismes sociaux, des banques et autres établissements financiers assimilés, de la justice, des échanges automatiques avec les administrations étrangères résultant d'accords de réciprocité... ou tout simplement, d'extraits d'actes notariés relatifs à une acquisition immobilière, à une donation ou une succession, etc...²

3.6. La délation

Pour des raisons éthiques, le fisc évite d'utiliser cette source d'information, qui d'ailleurs, généralement est inexploitable en raison de l'insuffisance des éléments donnés par le délateur et/ou à cause de son anonymat.

L'administration n'aime pas les contrôles exécutoires de vengeance personnelle. Il ne suffit pas de déclarer qu'une personne a commis des fraudes fiscales pour qu'elle soit vérifiée, l'administration ne réagit suite à une délation que si elle est accompagnée de preuves matérielles (document comptables, fausses factures, contrats...).

Il y a de tout dans les délateurs, les ex-femmes ou maris haineux qui veulent se venger, une sœur ou un oncle empli d'acrimonie, le salarié licencié rancunier, mais surtout les anciens experts comptables. Ce sont les délateurs les plus efficaces.

Dans ce dernier cas, en général le fisc contrôle, car l'expert-comptable ayant travaillé dans la société, a pu obtenir des preuves pour confirmer ses assertions.³

¹ KTEKKO. N, Op.cit. p 478.

² Site : Avocats Picoyschi, Pourquoi le contrôle fiscal ? Quels sont les éléments susceptibles d'alerter le fisc ? De déclencher une vérification ?, <https://www.avocats-picoyschi.com/>, consulté le 16/02/2023 à 22 :10.

³ TEKKOK. N, **Op.cit.** p 478.

Section 03 : Aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal

Cette section se chargera de présenter l'Aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal. Nous abordons d'abord les moyens et les pouvoirs de l'administration fiscale, puis les droits et les obligations du contribuable vérifier dans le premier point de cette section « Aspect juridique du contrôle ». Dans le deuxième point de cette section « Aspect organisationnel du contrôle » nous exposons les principales structures chargées de contrôle fiscal.

1. Aspect juridique du contrôle fiscal

L'administration fiscale est fortement réglementée par la législation fiscale dont le but d'effectuer sa mission de contrôle et d'investigation.

Par ailleurs, La notion de contrôle fiscal fait référence à l'ensemble des dispositions consacrées au pouvoir de contrôle de l'administration fiscale et aux droits et garanties bénéficiant au contribuable dans le cadre de ce pouvoir de contrôle.¹

Dans ce premier point de la troisième section, nous présenterons les différents moyens et les pouvoirs qui permettent à l'administration fiscale de mettre en œuvre ses pratiques. Puis les garanties et les obligations du contribuable vérifier.

1.1. Les moyens et pouvoirs de l'administration fiscale

Pour mener à bien la mission du contrôle, l'administration fiscale met à la disposition des agents vérificateurs un ensemble de moyens et dispositifs d'investigations, afin de réunir les renseignements utiles et les pièces justificatives visant à saisir les redevables défaillants.

1.1.1. Les moyens du contrôle fiscal

Il n'existe pas de contrôle fiscal sans recherche de renseignements, sans recoupements, sans informations. L'administration fiscale met essentiellement en œuvre trois techniques visant à collecter les informations utiles au contrôle fiscal.²

1.1.1.1. Liaisons internes

L'administration procède au rapprochement de renseignements visant le même objet en vue de relever une défaillance en matière de déclaration ou de contrôler la sincérité des déclarations souscrites par le contribuable.³

1.1.1.2. L'enquête

C'est l'opération par laquelle le service des impôts réunit des informations de caractère général ou ponctuel en vue d'engager ou de faire aboutir une procédure quelconque au stade de l'assiette, du contrôle de contentieux ou redressement de l'impôt.⁴

1.1.1.3. La recherche

¹ Les guides de gestion, Groupe Revue Fiduciaire, **L'entreprise contrôlée fiscale, URSSAF, inspection du travail**, 1^{ère} EDITION, Paris, 2007, p 06.

² LAMBERT. T, « **contrôle fiscal** », édition PUF, Paris, 1991, p 03.

³ Idem.

⁴ Ibid.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

C'est l'opération par laquelle l'administration recherche auprès des tiers, tout renseignement de nature à faciliter le contrôle des déclarations. Elle procède également à des interventions sur la voie publique ou chez assujettis pour y relever certaines infractions.¹

1.1.2. Les pouvoirs de l'administration fiscale

1.1.2.1. Droit de communication

Le droit de communication est régi par les articles 45 à 64 du code des procédures fiscales.

Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers.

« Le droit de communication permet aux agents de l'administration fiscale, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements prévus aux articles 45-59 ». ²

Plus précisément, il permet de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable, mais aussi d'obtenir auprès de tiers tous renseignements permettant de recouper, et ainsi de vérifier, les déclarations déposées par le contribuable lui-même. ³

L'administration fiscale peut intervenir avant ou en cours de la vérification auprès des administrations, institutions publiques et entreprises, auprès des institutions financières et autres contribuables, auprès des tiers ⁴ qui doivent communiquer tous les livres et pièces comptables, documents, annexes...etc.

Le droit de communication autorise les agents des impôts à collecter des informations auprès des tiers puis à les opposer au contribuable contrôlé pour établir des redressements. ⁵

Le droit de communication s'exerce sur place et uniquement durant les heures de service, les agents des impôts ne peuvent exiger ni le déplacement des documents ni l'envoi des documents. ⁶

Selon l'article 62-63 du Code des Procédures Fiscales (CPF), une amende fiscale de 5.000 à 50.000 DA pour toute personne ou société qui refuse de donner communication des livres, pièces et documents prévus aux articles 45 à l'article 61 et auxquelles elle est tenue par la législation ou qui procède à la destruction de ces documents avant l'expiration des délais fixés pour leur conservation, 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.

Selon l'article 64 du CPF, les livres prescrits tant par la législation fiscale que le code de commerce, les documents comptables ainsi que les pièces justificatives, notamment les factures d'achats, sur lesquels s'exerce le droit de contrôle, de communication et d'enquête devront être conservés pendant le délai de dix (10) ans prévu par l'article 12 du code de

¹ LAMBERT. T, **Op.cit.** P 03.

² Code des procédures fiscales, Article 45, Algérie, 2023, P 39.

³ Fiche-80 : **les procédures de contrôle fiscal**, 23 janvier 2023, p 05.

⁴ Code des procédures, Article 46-59, Algérie, 2023.

⁵ GROUSSET. P, ORSINI. G et autres, **La pratique de la vérification de comptabilité**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 10 novembre 1997, p 40.

⁶ ACHERAIOU. L et BOUMENDIL. M, **Vérification de comptabilité et son impact sur les équilibres financiers de l'entreprise. Cas de deux entreprises contrôlés au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, Option : finance et comptabilité, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, Juillet 2019, p 53.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

commerce, à compter, en ce qui concerne les livres, de la date de la dernière écriture et pour les pièces justificatives, de la date à laquelle elles ont été établies.

Le droit de communication présente trois caractéristiques principales :

- Il est le pouvoir légalement reconnu d'obliger le contribuable et les tiers à lui permettre de prendre connaissance de documents en leurs possession ;
- Il s'agit d'une procédure unilatérale.
- Il se résume à une transmission de pièces et documents, sans qu'il soit encore procédé à la comparaison avec les écritures comptable de contribuable.¹

1.1.2.2. Droit de contrôle

Le système fiscal Algérien étant un système essentiellement déclaratif, le droit de contrôle est une prérogative qui permet à l'administration fiscale de s'assurer de la sincérité des déclarations fiscales en les confrontant avec des éléments extérieurs du dossier fiscal du contribuable. Sa mise en œuvre lui permet de s'assurer du respect des obligations fiscales des contribuables et de sanctionner ceux peu respectueux de ces obligations.²

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

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

1.1.2.2.1. Contrôle des déclarations

Selon l'article 18 du CPF, L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance.

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

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

L'exercice du droit de contrôle s'opère au niveau des établissements et entreprises concernés durant les heures d'ouverture au public et d'activité.

1.1.2.2.2. Les demandes d'explications et justifications

Selon l'article 19 du CPF, Le service gestionnaire vérifie les déclarations fiscales. Il peut demander par écrit aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites.

Les demandes écrites doivent indiquer explicitement les points sur lesquels le service gestionnaire juge nécessaire d'obtenir des éclaircissements ou justifications. Il peut, à ce titre, demander à examiner les documents comptables afférents aux indications, opérations et données objet du contrôle.

¹ KHARROUBI. K, **Op.cit.**, p 86.

² DGI « mesure de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ».

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

A. Demande d'information ou de renseignements

L'administration fiscale peut demander tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés.

Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la demande pour y répondre. Il s'agit d'une demande non contraignante. Toutefois, le contribuable a tout intérêt à y donner suite, afin de ne pas inciter l'administration à déclencher une procédure contraignante.¹

B. Demande d'éclaircissement ou de justification

La demande d'éclaircissement ou de justification est une procédure contraignante, mise en œuvre par l'administration pour contrôler l'impôt sur le revenu.

La demande doit indiquer :

- Les points sur lesquels elle porte de manière explicite ;
- Le délai de réponse dont dispose l'intéressé.

En cas de réponse insuffisante, l'administration adresse au contribuable une mise en demeure de compléter sa réponse, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

La procédure de taxation d'office est applicable :

- En cas de défaut de réponse dans le délai initial ; Ou,
- En cas de réponse insuffisante dans le délai initial ayant entraîné une mise en demeure, à défaut de réponse écrite à cette mise en demeure ou de réponse insuffisante.

La demande d'éclaircissements consiste à demander des informations complémentaires pour éclairer certaines insuffisances ou contradictions relevées par l'administration lors du contrôle de la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable.

La demande de justifications consiste à demander au contribuable de justifier :

- Sa situation et ses charges de famille (certificat de scolarité, extrait d'acte de naissance, etc.) ;
- Les charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt (facture, etc.) ;
- Les éléments servant de base au calcul du revenu foncier ;
- Les gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux ;
- Les plus-values de cession d'immeubles ou de biens meubles...etc.²

1.1.2.3. Droit de visite et de saisie

« Pour l'exercice de son droit de contrôle et lorsqu'il existe des présomptions de pratiques frauduleuses, l'administration fiscale peut autoriser, les agents ayant au moins le grade d'inspecteur dûment habilités à effectuer des visites en tous lieux en vue de rechercher, recueillir et saisir toutes pièces, documents, supports ou éléments matériels susceptibles de

¹ Fiche-80, **Op.cit.** p 03.

² Idem. p 04.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

justifier des agissements visant à se soustraire à l'assiette, au contrôle et au paiement de l'impôt ». ¹

Le droit de visite et de saisie peut être mis en œuvre pour le contrôle de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et de la TVA, à l'exclusion de tous autres impôts.

Son objectif et la recherche des preuves matérielles de la fraude et de leur utilisation directe par le vérificateur. ²

Selon l'article 35 du CPF, Le droit de visite ne peut être autorisé que par une ordonnance du président du tribunal territorialement compétent ou d'un juge délégué par lui.

La demande d'autorisation soumise à l'autorité judiciaire par le responsable de l'administration fiscale habilité, doit être fondée et comporter toutes les indications en possession de l'administration de nature à justifier la visite et préciser notamment :

- L'identification de la personne physique ou morale concernée par la visite ;
- L'adresse des lieux à visiter ;
- Les éléments de fait et de droit qui laissent présumer l'existence de manœuvres frauduleuses dont la preuve est recherchée ;
- Le nom, le grade et la qualité des agents chargés de procéder aux opérations de visite.

La visite et la saisie des documents et biens constituant la preuve de manœuvres frauduleuses sont effectués sous l'autorité et le contrôle du juge.

A cette fin, le Procureur de la République désigne un officier de la police judiciaire et donne toutes instructions aux agents qui participent à cette opération.

« L'ordonnance autorisant la visite est notifiée sur place au moment de la visite, à la personne désignée, à son représentant ou à tout occupant des lieux qui reçoit copie contre accusé de réception ou émargement sur un procès-verbal ». ³

« Les opérations de visite ne peuvent être réalisées avant six (6) heures du matin ni après vingt (20) heures et doivent être effectuées en présence de la personne concernée, de son représentant ou tout occupant des lieux ». ⁴

1.1.2.4. Droit d'enquête

Le législateur a mis une nouvelle technique à la disposition de l'administration fiscale : le droit d'enquête.

Le droit d'enquête est la procédure permettant à l'administration fiscale de rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA.

Exemples : absence de facturation, fausse facture, absence de mentions obligatoires sur les factures, mentions erronées, etc. ⁵

¹ Code des procédures fiscales, Article 34, Algérie, 2023, P 27.

² GROUSSET. P, ORSINI. G et autres, Op.cit. p 57.

³ Code des procédures fiscales, Article 37, Algérie, 2023, P 28.

⁴ Idem.

⁵ Fiche-80, Op.cit. p 10.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Selon l'article 33 du CPF, Toute personne effectuant des opérations passibles de la TVA est tenue de fournir aux agents des impôts concernés ainsi qu'à ceux des autres services financiers, toutes justifications nécessaires à la fixation de son chiffre d'affaires.

Le droit d'enquête doit obéir à certaines formalités :

- Le droit d'enquête est exercé de huit (8) heures à vingt (20) heures et dans les locaux professionnels ;
- Les fonctionnaires ne peuvent intervenir que sous la conduite d'un agent ayant au moins le grade d'un contrôleur ;
- Lors de la première intervention, le contribuable doit être informé par un avis d'enquête ;
- Etablissement d'un procès-verbal à la fin de chaque intervention, où sont relatés les manquements constatés.¹

Le droit d'enquête se distingue du droit de communication dont il n'a pas le caractère passif et du droit de saisie dans la mesure où il ne permet pas d'accéder aux domiciles et la saisie des documents. Ce droit n'est, ni une vérification de comptabilité, ni un contrôle sur pièces, ni une vérification ponctuelle non plus.

Le droit d'enquête a pour objet la constatation, par procès-verbal, des manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA.²

Le droit d'enquête permet à l'administration d'assurer sa présence dans les secteurs d'activités où les risques de fraude fiscale sont importants et de recueillir des informations exploitables à l'occasion de la sélection des dossiers à vérifier ayant pour objet la recherche de renseignements.³

1.1.2.5. Droit de reprise

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

1.1.2.5.1. Délai générale

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

- Asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;
- Pour procéder aux contrôles ;
- Pour réprimer les infractions aux lois et règlements à caractère fiscal.⁴

L'article 40 du CPF donne à l'administration la faculté de réparer les omissions, erreurs ou insuffisances d'impositions découvertes à la suite d'une vérification et sans préjudice, où le délai de prescription est jusqu'à l'expiration de la première année qui suit celle de la notification de la proposition de redressement pour l'exercice venant à prescription.

¹ SENANE. A et VEROL. E. Fiscalité : manuel pratique. Edition eyrolles, 1993, p 267. Cité par: ACHOUR. L et BOUYOUCHEF. C, p 13.

² ACHOUR. L et BOUYOUCHEF. C, **Le contrôle fiscal sur pièce Etude de cas au niveau de l'inspection des impôts IHEDDADAN/Bejaia**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, Spécialité : finance et comptabilité, Option : comptabilité contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2018/2019, p 13.

³ GROUSSET. P et ORSINI. G et autres, **Op.cit.** p 54.

⁴ Code des procédures fiscales, Article 39, Algérie, 2023, P 36.

1.1.2.5.2. Délais Exceptionnels

Selon l'article 41 du CPF, 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.

De plus, le délai général peut être prorogé de deux (02) années lorsque l'administration fiscale intente une action en justice pour fraude fiscale et il devient six (06) ans.¹

En résumé, l'administration fiscale dispose d'un large panoplie de moyens et de dispositifs d'investigations lui permettant de bien effectuer sa mission de contrôle, afin de réunir les renseignements utiles visant à saisir les redevables défaillants dans le but de mieux lutter contre la fraude et préserver les ressources du trésor public.

1.2. Les droits (les garanties) du contribuable vérifié

Des droits et garanties sont accordés aux contribuables dans le cadre du contrôle fiscal :

- Certains sont liés à l'exercice du droit de vérification ;
- D'autres sont liés à l'exercice du pouvoir de redressement.

1.2.1. Garanties liées à l'exercice du droit de vérification

Les garanties liées à l'exercice du droit de vérification concernent :

- L'envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ;
- L'assistance d'un conseil ;
- La limitation de la durée de la vérification ;
- L'impossibilité de renouveler une vérification ;
- L'extinction du contrôle sur pièces postérieurement à une vérification de comptabilité ou une VASFE.²

1.2.1.1. L'envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié

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.³

Ce document doit mentionner expressément :

A. *Pour la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble*

- Le délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification ;
- La période soumise à la vérification.

B. *Pour la vérification de comptabilité*

¹ KHALED. A, Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale, Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences commerciales et financières, Spécialité : comptabilité et finances, Ecole supérieure de commerce, 2016/2017, p 41.

² Les procédures de contrôle fiscal, 2021, pp 04-05.

³ Idem. P 05.

- Le délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification;
- La date et l'heure de la première intervention ;
- La période soumise à la vérification ;
- Les droits, impôts, taxes et redevances concernés ;
- Les documents à consulter.

C. Pour la vérification ponctuelle

- Le délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis ;
- L'avis de vérification doit préciser en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.¹

Ces trois (03) types de vérification seront exposés en détail dans la quatrième section du premier chapitre.

1.2.1.2. L'assistance d'un conseil

Le contribuable a la faculté de faire assister durant la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, la vérification de comptabilité ou la vérification ponctuelle par un conseil de son choix (ce droit doit être mentionné au niveau de l'avis de vérification).²

1.2.1.3. La limitation de la durée de la vérification

A. Pour la vérification ponctuelle

A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, la vérification ponctuelle ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois.

Ce délai est prorogé d'une (1) année, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

B. Pour la vérification de comptabilité

A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, la vérification de comptabilité ne peut s'étendre sur une durée supérieure à :

Trois (03) mois en ce qui concerne :

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

Six (06) mois pour les entreprises ci-dessus lorsque leur chiffre d'affaires annuel est :

- Supérieur à 1 million de DA et inférieur ou égal à 5 millions de DA pour les prestataires de services ;
- Supérieur à 2 millions de DA et inférieur ou égal à 10 millions de DA pour les autres entreprises.

Neuf (09) mois dans tous les autres cas.

¹Les procédures de contrôle fiscal, Op.cit. Pp 04-05.

² Idem. p 05.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Ce délai est prorogé d'une (1) année, lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

C. Pour la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, la VASFE ne peut s'étendre sur une durée supérieure à un (01) an.¹

Cette période est portée à deux (2) ans, en cas de découverte d'une activité occulte.

Selon l'article 20 du (CPF), alinéa 5, ces délais (« 2 mois » pour VPC, « 3 ou 6 ou 9 mois » pour la VC, « 1 an » pour VASFE) ne sont pas applicables dans le cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni au cours de la vérification des renseignements incomplets ou inexacts ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications.

La fin des travaux de vérifications sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

1.2.1.4. L'impossibilité de renouveler une vérification

Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou de vérification de comptabilité est achevée au titre d'une période et au regard d'impôts et taxes déterminés, l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt.²

1.2.1.5. L'extinction du contrôle sur pièces postérieurement à une vérification de comptabilité ou une VASFE

Lorsque la vérification de comptabilité au titre d'une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts, est achevée et sauf cas où le contribuable a usé de manœuvres frauduleuses ou fournit des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification, l'administration ne peut plus procéder à un nouveau contrôle des mêmes écritures ou factures au regard des mêmes impôts et taxes relatifs à la période vérifiée.

Aussi, lorsqu'une VASFE au regard de l'impôt sur le revenu est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification ou à un contrôle sur pièces pour la même période et pour le même impôt.³

1.2.2. Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement

Remarque:

L'exercice d'une vérification ponctuelle ne prive pas l'administration fiscale de la possibilité de procéder, ultérieurement, à une vérification approfondie de la comptabilité et de revenir sur la période contrôlée, mais il devra être tenu compte des droits rappelés suite aux redressements opérés lors de la vérification ponctuelle.

Les garanties que les contribuables reconnues en la matière reposent principalement sur la mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire qui consiste en :

¹ Les procédures de contrôle fiscal, **Op.cit.** p 07.

²Idem.

³Ibid.

- **La notification des redressements ;**
- **Le droit de réponse du contribuable.¹**

1.2.2.1. La notification de redressement

Les résultats d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou d'une vérification de comptabilité doivent être portés à la connaissance du contribuable vérifié sur la base d'une notification de redressement et ce même en l'absence de redressements ou en cas de rejet de comptabilité.

La notification de redressement doit être adressée par lettre recommandée avec accusé de réception. Elle doit être détaillée et motivée de manière à permettre au contribuable de reconstituer les bases d'imposition.

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.²

1.2.2.2. Le droit de réponse du contribuable.

A. Pour la vérification de comptabilité et de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

Le contribuable dispose d'un délai de 40 jours pour formuler ses observations ou son acceptation:

- Avant l'expiration de ce délai, le contribuable peut demander des explications verbales sur le contenu de la notification ;
- Après l'expiration dudit délai, le contribuable peut également demander à fournir des explications complémentaires.

B. Pour la vérification ponctuelle :

Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour faire parvenir ses observations ou son acceptation à compter de la date de réception de la notification de redressement.³

Le contribuable donne son accord

L'imposition est établie sur la base notifiée. Elle devient définitive et ne peut être remise en cause par l'administration.⁴

Le contribuable formule des observations

Trois cas sont à considérer :

- Si les observations du contribuable sont reconnues fondées en tout ou partie, l'administration abandonne ou modifie son projet de redressement ;
- Si les observations du contribuable sont rejetées, l'administration doit informer ce dernier par une réponse également détaillée et motivée.
- Si cette dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la prise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse

¹Les procédures de contrôle fiscal, **Op.cit.** Pp 07-08.

²Idem. p 08.

³ Ibid.

⁴Ibid.

supplémentaire de quarante (40) jours est accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations.¹

1.3. Les obligations du contribuable vérifié

Les contribuables doivent veiller au respect d'un ensemble d'obligations, à savoir ;

- Les obligations comptables ; Et
- Les obligations fiscales.

1.3.1. Les obligations comptables

Les contribuables soumis au régime réel sont astreints de disposer d'une comptabilité régulière tenue conformément aux lois et règlements en vigueur, notamment le code de commerce et le système comptable financier.

En outre, la loi oblige les contribuables à tenir les différents documents et registres comptables pour la durée dument limitée.

De ce fait, ils sont astreints à la :

- Tenue d'un **livre journal** enregistrant jour pour jour les opérations et les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise à la condition de conserver les documents permettant de vérifier ces opérations.²

Selon l'article 09 de code de commerce, toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ces opérations à la condition de conserver, dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour.

- Tenue d'un **livre d'inventaire** sur lequel sont mentionnés les éléments d'actif et du passif de l'entreprise et arrêtés tous les comptes en vue d'établir le bilan et le compte de résultat. Le livre inventaire doit comporter tous les détails qui justifient le contenu de chacun des postes du bilan. Les contribuables doivent en plus des obligations comptables satisfaire d'autres obligations d'ordre fiscal.³

Selon l'article 14 de code de commerce, le livre journal et le livre d'inventaire sont tenus chronologiquement sans blanc, ni altération d'aucune sorte ni transport en marge.

Ils sont cotés et paraphés par un juge du tribunal dans la forme ordinaire.

Le livre journal et le livre d'inventaire doivent être conservés pendant une durée de dix (10) ans, selon l'article 12 du code de commerce (CC)

- **Les pièces justificatives**

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appui. Ces pièces justificatives, qui doivent être conservées pendant dix (10) ans, revêtent en conséquence une importance capitale et sont susceptibles d'être présentées à toute demande.

¹ Les procédures de contrôle fiscal, **Op.cit.** pp 08-09.

² TEKKOK. N, **Op.cit.** p 491.

³Idem.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Une pièce justificative peut être de base justifiant une seule écriture comptable ou bien récapitulative d'un ensemble d'opérations, à condition que celles-ci soient de même nature, réalisées en même lieu et au cours d'une même journée.¹

Le non-respect des obligations comptables entraîne le rejet de la comptabilité.²

1.3.2. Les obligations fiscales

Les contribuables doivent en plus des obligations comptables satisfaire d'autres obligations d'ordre fiscal.³

1.3.2.1. La déclaration d'existence

Les nouveaux contribuables énumérés aux articles 19 et 20 du code de commerce sont tenus de souscrire auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de leurs activités, une déclaration d'existence, en vue de l'obtention du registre de commerce dont le modèle est fourni par l'administration fiscale. Cette déclaration doit se faire dans un délai de 30 jours à compter de la date du début de l'activité, et doit comporter les informations nécessaires pour l'identification du contribuable ainsi que son activité (nom et prénom des gérants, la forme juridique de l'entreprise, siège social, la nature de l'activité, la date du début de l'activité, la raison social, adresse du siège de l'entreprise ...).⁴

Lorsque le contribuable possède en même temps que l'établissement principal une ou plusieurs succursales, agences ou unités, il doit souscrire pour chacune d'elle une déclaration identique auprès de l'inspection territorialement compétente dont ils relèvent.

Dans le cas où cette souscription dépasse le temps légal de dépôt arrêté par l'administration fiscale à trente (30) jours après obtention du registre du commerce, une amende de 30 000 DA est à appliquer.⁵

1.3.2.2. La déclaration annuelle

Toute personne morale soumise au paiement de l'IBS est tenue de souscrire au plus tard le 30 Avril de chaque année, une déclaration du bénéfice imposable de l'entreprise concernant l'exercice précédent, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de l'activité.

Toute personne physique soumise au paiement de l'IRG, est tenue de souscrire dans le même délai, une déclaration globale de ses revenus auprès de l'inspection dont elle relève le modèle est fournie par l'administration fiscale.

Lorsque le délai de dépôt de la déclaration expire un jour de congé légal, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.

Il est à mentionner que les contribuables exerçant une profession non commerciale, les commerçants industriels, artisans et les exploitants agricoles sont tenus de remplir une déclaration spéciale fournie par l'administration fiscale, au titre des différents revenus catégoriels, cette déclaration diffère selon le revenu et le régime d'imposition.⁶

1.3.2.3. La déclaration trimestrielle et mensuelle

¹ KHALED. A, **Op.cit.** p 47.

² TEKKOK. N, **Op.cit.** p 492.

³ Idem.

⁴ Ibid.

⁵ KHARROUBI.K, **Op.cit.** p 88.

⁶ TEKKOK.N, **Op.cit.** Pp. 492-493.

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration mensuelle série G50, de l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source (TAP, TVA, IRG sur salaires, autres...) au plus tard le 20 de chaque mois, dont le modèle est fourni par l'administration fiscale.¹

D'après la loi de finance 2003, les contribuables relevant de la gestion du CDI, sont autorisés à souscrire leur déclaration trimestriellement lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'année précédente n'excède pas 3 000 000 DA, au titre des différents impôts et taxes (IBS, TVA, TAP), ils s'acquittent de ces impôts dans les dix jours du mois qui suit le trimestre écoulé.²

1.3.2.4. La déclaration de cession, cessation ou de décès

A. En cas de cession ou de cessation de l'activité

En cas de cession ou de cessation d'une activité en totalité ou en partie d'une entreprise, le contribuable est tenu de souscrire :

- Une déclaration globale de ses revenus ;
- Une déclaration spéciale de son revenu catégoriel.

Les deux déclarations doivent être effectuées dans un délai de dix jours à compter de la date de cession ou de cessation.³

B. En cas de décès

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

- D'une déclaration globale ;
- D'une déclaration spéciale.

Ces deux déclarations doivent être souscrites par les ayants droits du défunt dans un délai de six (6) mois à compter de la date du décès.⁴

En résumé, En contrepartie des moyens et des pouvoirs dont dispose le fisc, en matière de contrôle, les contribuables faisant l'objet d'une vérification sont toutefois bénéficiaires d'un certain nombre de droits et garanties définies par le législateur afin de les protéger contre les abus de l'administration, ainsi le non-respect de ces garanties par l'administration fiscale entraîne l'annulation des opérations de vérification. Mais en parallèle, ils sont soumis à certaines obligations comptables et fiscales.

¹ TEKKOK.N, Op.cit. P 493.

² AMIRAT. L et HAMMOUCHE. O, Le contrôle fiscal : techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, Option : comptabilité, contrôle, audit, Université Abderrahmane Mira-Bejaia, 2016, pp 21-22.

³ TEKKOK.N, Op.cit. p 493.

⁴Idem.

2. Aspect organisationnel du contrôle fiscal

L'administration fiscale est une structure qui peut être définie comme l'ensemble des services de l'Etat qui ont pour objet, la détermination de l'assiette des différents impôts mais aussi à leurs recouvrements puis, le cas échéant à leurs contrôles.¹

Elle assure les missions liées au contrôle fiscal par un ensemble de structures administratives. En Algérie, la mission du contrôle fiscal est assurée par les services de la DGI dont les attributions sont fixées par la loi de finance, en général, le contrôle fiscal fait intervenir tout au moins indirectement, la plupart des services de la DGI.

Néanmoins, les différents services chargés du contrôle de l'impôt seront examinés en fonction de leur compétence territoriale.²

Dans ce deuxième point de la troisième section, nous présenterons les services chargés du contrôle et qui sont organisées en :

- **Services locaux ;**
- **Services régionaux; Et**
- **Services centraux.**

2.1. Services locaux

Il s'agit principalement:

- Des inspections des impôts ;
- Des Directions Des Impôts de wilaya (DIW) ;
- Des Centres Des Impôts (CDI) ; Et
- Des Centres de Proximité des Impôts (CPI).

2.1.1. L'inspection des impôts

La création des inspections polyvalentes prévues par le décret N°91-60 du 23 février 1991 n'a été achevée qu'en 1994, lors de l'opération d'unification des structures d'assiette, de contrôle et d'intervention.

Les attributions de ces inspections sont réparties entre ses différents services, qui sont :

- 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.

A travers ces services, l'inspection des impôts assure le contrôle des différentes déclarations souscrites par les contribuables, 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

¹ MAOUCHE.T et TIGHIDET.N, Le contrôle fiscal : vérification de comptabilité Cas pratique au centre des impôts de la wilaya de Bejaia, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de « Master en finance et comptabilité », Option : comptabilité et audit, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, Promotion 2021, P 08.

² KHALED.A, Op.cit. p 49.

³Idem.

2.1.2. La Direction des Impôts de Wilaya (DIW)

Elle est chargée de :

- Assurer l'autorité hiérarchique des centres des impôts et des centres de proximité des impôts;
- Organiser la collecte et l'exploitation de l'information fiscale;
- Organisation de l'accueil et de l'information des contribuables ;
- Elaborer les programmes d'intervention auprès des contribuables, d'en suivre la mise en œuvre et d'en évaluer les résultats;
- Diffuser les informations et les avis en direction des contribuables.

La direction des impôts de wilaya est composée de cinq (05) sous-directions :

- A. La sous-direction des opérations fiscales ;*
- B. La sous-direction du recouvrement ;*
- C. La sous-direction du contentieux ;*
- D. La sous-direction des moyens ;*
- E. La sous-direction du contrôle fiscal.*

Ces cinq (05) sous directions seront exposées en détail dans la première section du troisième chapitre.

A l'exception des wilayas d'Illizi et Tindouf, la direction des impôts est composée de trois (03) sous-directions.

- A. La sous-direction des opérations fiscales et du recouvrement ;*
- B. La sous-direction des moyens ;*
- C. La sous-direction du contentieux et du contrôle fiscal.¹*

2.1.3. Le Centre Des Impôts (CDI)

Le CDI est un centre de gestion regroupant sous l'autorité du chef du centre, toutes les fonctions de gestion, de recouvrement, de contrôle et de contentieux.²

Il est chargé de:

- 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 ;
- Suivi du contentieux administratif et judiciaire;
- La gestion des dossiers fiscaux des entreprises suivies au régime du réel non éligibles à la direction des grandes entreprises (DGE) ainsi que l'ensemble des professions libérales.³

Le centre des impôts comprend trois (03) services principaux, une recette et deux services.

- A. Le service principal de gestion ;*
- B. Le service principal du contrôle et de la recherche ;*
- C. Le service principal du contentieux ;*

¹Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 03/03/2023 à 20 :40.

² Brochure CDI « Missions et organisation », DRPC/DGI, édition 2019.

³Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 03/03/2023 à 20 :45

- D. La recette ;*
- E. Le service d'accueil et d'information ;*
- F. Le service de l'informatique et des moyens.¹*

L'objectif de la création des centres des impôts (CDI) est l'amélioration de la gestion et du contrôle des contribuables de moyenne importance relevant du régime réel d'imposition.²

2.1.4. Le Centre de Proximité des Impôts (CPI)

Le CPI est une structure regroupant les contribuables qui sortent du périmètre de compétence de la DGE et des CDI, représentées essentiellement par les contribuables relevant de l'IFU.

Il est chargé :

- De la tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables relevant de sa compétence ;
- De la recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales;
- Du contrôle des déclarations et de l'organisation des interventions;
- De l'instruction et du traitement des réclamations;
- Du suivi du contentieux administratif et judiciaire.³

2.2. Services régionaux

Nous trouvons :

Direction Régionale des Impôts (DRI)

Elle est chargée de :

- Assurer la représentation de la direction générale des impôts au niveau régional;
- Veiller à l'exécution des programmes et à l'application des instructions et décisions émanant de l'administration centrale;
- Animer, orienter, coordonner, évaluer et contrôler l'activité des directions des impôts de wilaya relevant de leur compétence territoriale.

Les directions régionales au nombre de neuf (09) sont : Chlef, Béchar, Blida, Alger, Sétif, Annaba, Constantine, Ouargla et Oran.

La direction régionale des impôts est composée de quatre (04) sous-directions:

- A. La sous-direction de la formation ;*
- B. La sous-direction de l'organisation et des moyens ;*
- C. La sous-direction des opérations fiscales et du recouvrement ;*
- D. La sous-direction du contrôle fiscal et du Contentieux.⁴*

2.3. Services centraux

2.3.1. La Direction des Recherches et des Vérifications (DRV)

¹Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 03/03/2023 à 20 :45.

² KHALED.A, **Op.cit.** p 50.

³Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 03/03/2023 à 20 :50.

⁴Idem.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Hormis son rôle de pilotage et de suivi, la DRV exerce des contrôles de revenus et met en œuvre le droit d'enquête et de visite. Elle suit, par ailleurs, l'assistance internationale mutuelle prévue par les conventions fiscales internationales.¹

Il est chargé de :

- 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;
- La mise en œuvre des programmes de vérification, de recherche, du suivi et du contrôle des travaux y afférents et de leur évaluation périodique;
- Mettre en œuvre le droit de visite pour des dossiers ressortant de la compétence de deux ou plusieurs directions des impôts de wilaya.

Les services régionaux des recherches et vérifications implantés respectivement à Alger, Oran et Constantine.

Le service régional des recherches et vérifications, est composé de trois (03) sections:

- La section « contrôles, statistiques et évaluations », fonctionnant en brigades ;
- La section « assistance au contrôle » ;
- La section « moyens ».²

La DRV regroupe quatre sous-directions :

- A. Sous-direction des enquêtes et de la recherche de l'information fiscale ;*
- B. Sous-direction de la programmation ;*
- C. Sous-direction des contrôles fiscaux ;*
- D. Sous-direction des normes et des procédures.*³

2.3.2. Direction des grandes entreprises (DGE)

Inscrite au centre des réformes de modernisation engagées par l'administration fiscale, la création de la DGE est l'œuvre des dispositions de la loi de finances pour l'année 2002.

La mise en place de cette structure d'envergure relève en réalité d'une démarche globale qui vise la réalisation de deux objectifs majeurs :

- Rendre plus aisé pour les usagers l'accomplissement des formalités et procédures fiscales ;
- Améliorer le fonctionnement des services fiscaux.⁴

Sont définies comme grandes entreprises les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 100 millions de dinars, les entreprises pétrolières, les entreprises étrangères, les groupes de sociétés.⁵

Elle est chargé de :

¹ Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 64 / 2012.

²Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 03/03/2023 à 21.10.

³ ACHOUR.L et BOUYOUCEF.C, **Op.cit.** p 21.

⁴ La lettre de la DGE, N°27.

⁵ La lettre de la DGE, N°21/2005.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

- La tenue et de la gestion du dossier fiscal des contribuables relevant de sa compétence;
- Contrôle sur pièces des dossiers ;
- Assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables;
- Diffuser les informations et les avis en direction des contribuables relevant de la direction des grandes entreprises leur rappelant leurs droits et obligations en matière fiscale.

La direction des grandes entreprises est composée de cinq (05) sous-directions, une recette et deux (02) services:

- A. La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures ;*
- B. La sous-direction de gestion ;*
- C. La sous-direction du contrôle et des fichiers ;*
- D. La sous-direction du contentieux ;*
- E. La sous-direction des moyens ;*
- F. La recette des impôts ;*
- G. Le service de l'accueil et de l'information des contribuables ;*
- H. Le service informatique.¹*

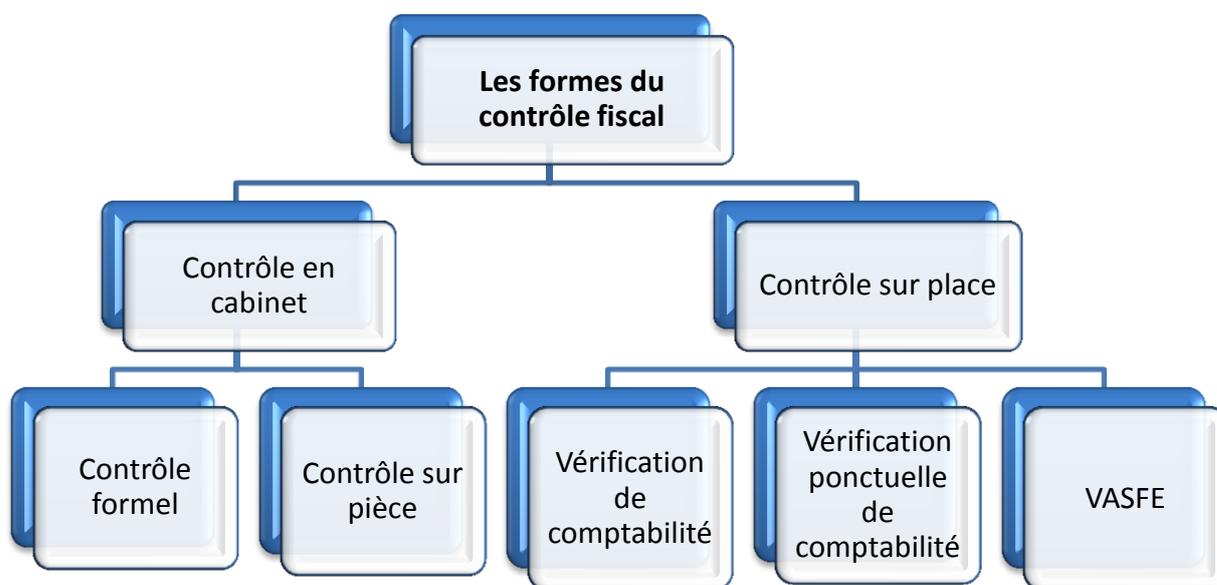
¹Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 03/03/2023 à 21 :20.

Section 04 : Les formes du contrôle fiscal

Le code des procédures fiscales Algérien a prévu plusieurs formes de contrôle fiscal suivant l'étendu des opérations de contrôle, des impôts et taxes à vérifier et les structures qui l'opèrent et selon qu'il soit réalisé en cabinet c'est-à-dire dans les locaux de l'administration fiscale ou sur place dans les locaux du contribuable vérifié.

Cette quatrième section présente les différentes formes du contrôle fiscal auxquels un contribuable peut faire l'objet.

Figure N° 03 : Les formes du contrôle fiscal



Source : Réalisé par nous-même.

1. Le contrôle en cabinet (contrôle de bureau)

Ce type de contrôle doit être exercé sans aucun déplacement ni recherches particulières de la part du service fiscal, il obéit ainsi à une double localisation : le bureau du vérificateur et le dossier du contribuable. Ce contrôle prend deux formes :

- **Le contrôle formel ;**
- **Le contrôle sur pièces.¹**

1.1. Le contrôle formel

Il n'est pas utile de s'appesantir sur cette forme de contrôle fiscal puisqu'il s'agit d'opérations réalisées par l'administration fiscale dans le but de rectifier les erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations souscrites par le contribuable. Par ailleurs, ce contrôle est aussi le moyen pour le Fisc de s'assurer que toutes les déclarations ont

¹HIMRANE. M et LARIOUI. A, **Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des réformes ?**, Journal of Advanced Economic Reserach, Volume 05, 18/03/2020, p 138.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

bien été transmises. A défaut, une lettre ou une mise à demeure rappellera au contribuable de remplir ses obligations.¹

Il s'agit d'un contrôle rapide et facile à exécuter, ne nécessitant pas de connaissances approfondies en matière comptable ou le recours à des procédures de contrôle lourdes et fastidieuses. Ce contrôle ne nécessite pas, par définition, d'investigations ni de vérifications particulières. « Il permet, ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie »²

Il a pour finalité notamment de :

- S'assurer que les impôts et taxes auxquels le contribuable est assujetti ont été déclarés ;
- Déceler les erreurs éventuelles dans les calculs ou dans l'application des taux ;
- S'assurer de la concordance du CA déclaré au titre de la taxe sur l'activité professionnelle(TAP) et de la TVA ainsi que les bases servant à l'impôt sur le revenu global(IRG) sur salaires.³

1.2. Le contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièce constitue le complément du contrôle formel.

Il permet aux services fiscaux de procéder à l'examen critique des déclarations souscrites par le contribuable à l'aide principalement des indications et données figurant dans le dossier fiscal des intéressés.⁴

Le contrôle sur pièces est effectué dans les bureaux de l'administration. Cela signifie que les contribuables ne sont pas tenus informés de ces investigations, à moins que des anomalies ou des incohérences ne soient détectées.⁵

Outre le contrôle sur pièce exercé périodiquement par les services gestionnaires, c'est le procédé le plus simple et le plus courant.

Le contrôle sur pièces a pour objet :

- De vérifier que le contribuable a bien déposé ses déclarations ;
- De rectifier les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt ;
- En matière d'impôt sur le revenu, de s'assurer que le revenu global défini est cohérent avec ce que l'on sait du contribuable, et ce, pour toutes les années non prescrites.⁶

¹Site : Contrôle fiscal, Les différents types de contrôles fiscaux, <https://controle-fiscal.fr/>, consulté le 17/02/2023 à 19 :50.

²TEKKOK.N, **Op.cit.** p 479.

³KHARROUBI.K, **Op.cit.** p 76.

⁴Le guide du contrôle sur pièces, **Procédures et déroulement du contrôle sur pièces**, DRV-2003-, p 03.

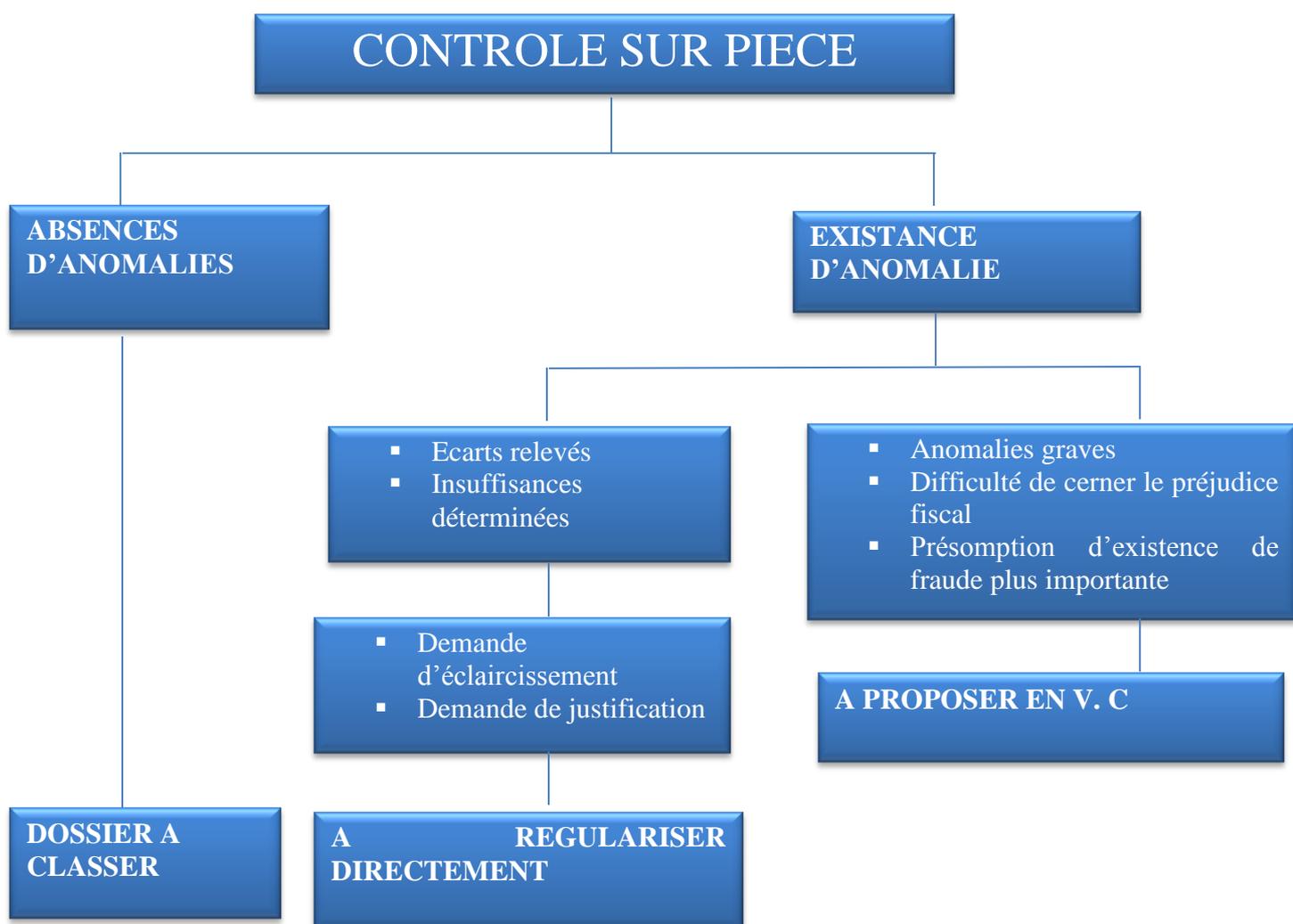
⁵Site : Contrôle fiscal, Les différents types de contrôles fiscaux, <https://controle-fiscal.fr/>, consulté le 17/02/2023 à 20:00.

⁶Fiche-80, **Op.cit.** p 03.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Il s'agit donc d'un contrôle a posteriori qui permet à l'administration de procéder à l'examen critique des déclarations, de relever et corriger les anomalies décelées, et de sélectionner les dossiers à soumettre à un contrôle sur place. Il permet ainsi au service de proposer les contribuables à soumettre à un contrôle externe (vérification générale, vérification ponctuelle, VASFE) lorsque les anomalies relevées présument l'existence de fraude importante ne pouvant être correctement cerné à travers le seul contrôle sur pièces.¹

Figure N° 04 : Schéma général du contrôle sur pièce



Source : Etablie sur la base de guide du contrôle sur pièce.

2. Le contrôle sur place (le contrôle approfondie)

Il existe également trois autres formes de contrôle plus approfondi et étendu.

2.1. La vérification de comptabilité

¹ Le guide du contrôle sur pièces, **Op.cit.** p 03.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

« Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification de comptabilité des contribuables et effectuer toutes investigations nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt.

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

La vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf demande contraire du contribuable formulée par écrit et acceptée par le service ou cas de force majeure dûment constaté par le service ».¹

« Les vérifications de comptabilité ne peuvent être entreprises que par des agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur ».²

Il résulte de l'article 20, alinéa 4, du CPF qu'une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de (10) dix jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

La vérification de comptabilité permet à l'administration :

- D'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise individuelle ou d'une société ou d'une personne de droit public qui serait passible de l'impôt sur les sociétés ou soumise à la TVA ;
- De la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites ; Et
- D'assurer, le cas échéant, les rectifications nécessaires.³

Son but est donc de rechercher et d'évaluer la qualité de la comptabilité, suivant des conditions de fond et des conditions de forme édictées en la matière, en vue de s'assurer :

- Du respect des normes comptables en vigueur ;
- De la traduction comptable de toutes les opérations touchant à la vie active de l'entreprise ;

¹Code des procédures fiscales, Article 20-1, Algérie, 2023, PP 14-15.

² Idem, Article 20-2, P 15.

³ Fiche-80, **Op.cit.**, p 06.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

- De la concordance entre les écritures comptables et les bases d'imposition contenues dans les déclarations fiscales ;
- De la cohérence entre les informations fournies et les données extra comptables.

Pour que la vérification soit complète, la comptabilité de l'entreprise doit être examinée pour toute la période non prescrite.¹

2.2. La vérification ponctuelle de comptabilité

Un nouveau mode de contrôle intitulé « vérification ponctuelle » est venue s'ajouter au dispositif classique de contrôle sur place, mis à la disposition des agents de l'administration fiscale pour le contrôle de la situation fiscale des contribuables.

Cette procédure, moins contraignante pour les contribuables en raison de son caractère ponctuel vise d'une part, une augmentation sensible du nombre de contrôle et une meilleure couverture du tissu fiscal et d'autre part, une diminution des éventuels désagréments causés aux contribuables par la durée de la vérification de comptabilité.²

« Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification ponctuelle de comptabilité d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.

Il est également procédé à cette vérification lorsque l'administration fiscale remet en cause la sincérité des actes ou des conventions, conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales.

Lors de cette vérification, il peut être exigé des contribuables vérifiés les documents comptables et les pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison, inhérentes aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification. Cette vérification ne saurait, en aucun cas, donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable ».³

Il résulte de l'article 20bis, alinéa 3, du CPF qu'une vérification ponctuelle ne peut être entreprise sans que le contribuable ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.

¹ KHARROUBI.K, **Op.cit.** p 77.

² Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N° 70/2013.

³ Code des procédures fiscales, Article 20bis-1, Algérie, 2023, P 18.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

La vérification sur place des livres et documents, dans le cadre de la vérification ponctuelle, ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (2) mois.¹

La vérification ponctuelle porte essentiellement sur :

- Le contrôle de la régularité des déductions opérées en matière de TVA, de l'origine des précomptes, des taux pratiqués et des remboursements sollicités;
- Le contrôle de postes comptables clairement individualisés sur une déclaration de résultat (charges d'amortissements, de provisions);
- Le contrôle des remboursements des crédits d'impôt ;
- Le contrôle des déficits répétés, des avantages fiscaux accordés et des bénéfices réinvestis.²

L'objectif principal de la vérification ponctuelle est de permettre aux services fiscaux d'augmenter le nombre de contrôles tout en réduisant le nombre des visites sur place. Elle vise à aboutir à la régularisation des omissions, erreurs et inexactitudes relevées.

La vérification ponctuelle se distingue des autres modes de contrôle par le lieu d'exécution de la vérification, les rubriques d'impôts concernées, la période à vérifier ainsi que les documents à examiner.³

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

« Les agents de l'Administration fiscale peuvent procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en Algérie, au regard de l'impôt sur le revenu global et de l'impôt sur la fortune, qu'elles y aient ou non des obligations au titre de ces deux impôts.

A l'occasion de cette vérification, les agents vérificateurs contrôlent, la cohérence entre :

- D'une part, les revenus déclarés et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal ; Et
- D'autre part, les éléments constitutifs de sa fortune.

Lorsque la situation patrimoniale et les éléments du train de vie d'une personne non recensée fiscalement font apparaître l'existence d'activités ou de revenus occultes, une vérification de la situation fiscale d'ensemble peut être entreprise ».⁴

« La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut être entreprise que par

¹ Procédures de contrôle de l'impôt, centre des impôts, Edition 2021.

² Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N° 70/2013, p 02.

³ Idem.

⁴ Code des procédures fiscales, Article 21-1, Algérie, 2023, P 21.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

des agents de l'Administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur ».¹

Il résulte de l'article 21, alinéa 4, du CPF qu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur la fortune ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

« La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an, à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification ».²

La VASFE a donc pour finalité :

- De vérifier l'exactitude des revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu ;
- De contrôler la cohérence de ce revenu avec la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie du foyer familial.³

Tableau N° 01 : Comparaison entre les formes de contrôle.

élément de comparaison	Contrôle sur pièce	Vérification de comptabilité	Vérification ponctuelle	VASFE
Programmation	Inspection	Inspection (visée par le ministère)	Direction de wilaya	Inspection (visée par le ministère)
Lieu du contrôle	Inspection	Sur place (entreprise contrôlée, sauf demande du contribuable en cas, d'absence d'espace, dans ce cas le contrôle se fera au niveau de l'administration fiscale)	Sur place (entreprise contrôlée, sauf demande du contribuable en cas, d'absence d'espace, dans ce cas le contrôle se fera au niveau de l'administration fiscale)	Direction des impôts de wilaya
Etendu	4 exercices	4 exercices	1 à 2 exercices	4 exercices

¹ Code des procédures fiscales, Article 21-2, Algérie, 2023, P 21.

² Idem. Article 21-4.

³ Guide de vérification de comptabilité, Edition 2001, p15.

Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal

Impôts et taxes	Tous impôts et taxes	Tous impôts et taxes	Un ou plusieurs impôts et taxes	IRG
Avis de vérification	En cas de demande de renseignements, de justifications	Obligatoire	Obligatoire	Obligatoire
Délai de préparation des documents	/	10 jours	10 jours	15 jours
Durée de vérification	Périodiquement	3, 6,9 mois selon le CA	2 mois	1 année
Délai de réponse à la notification	30 jours	40 jours	30 jours	40 jours

Source : Réalisé par nous-même

Conclusion du chapitre

Le contrôle fiscal, conséquence normale d'un régime déclaratif, demeure un instrument de régularisation du système fiscal, c'est un outil indispensable pour les pouvoirs publics, puisqu'il contribue à la protection des intérêts du trésor public.

Le pouvoir de contrôle dont dispose le fisc, lui permet de vérifier que les contribuables remplissent leurs obligations fiscales, et constitue un moyen direct de lutter contre toute mauvaise intention ou pratique de la part des assujettis pouvant causer des préjudices non seulement au trésor public, mais à l'environnement fiscal de façon générale.

Ce contrôle est généré par différentes causes qui viennent de sources différentes, De ce fait, l'administration fiscale doit améliorer la relation entre les contribuables et l'administration fiscale, certaines obligations et droits sont attribués aux contribuables afin de créer un climat de confiance et de coopération entre l'administration et les assujettis tout en accordant des garanties à tout ce qui fonde l'objet d'une vérification qui se trouvent protégés de tout éventuel arbitraire de l'administration fiscale.

C'est pour cela, de nombreux services participent, directement et indirectement, à l'activité de contrôle fiscal, une missions centrale de l'administration fiscale. De ce fait, on peut dire que pratiquement tous les services participent au contrôle fiscal.

Le contrôle fiscal prend différentes formes, selon la situation du contribuable vérifié (entreprise, personne physique, la durée et l'impôt contrôlé...), il s'agit de contrôle formel, contrôle sur pièce, la vérification ponctuelle, la VASFE et la vérification de comptabilité. Cette dernière, reste le moyen le plus efficace et le plus répandu pour détecter les anomalies, erreurs et les tentations de fraude, car elle permet non seulement une vérification des documents comptables, mais aussi un examen critique de toute la comptabilité tenue par l'entreprise.

Chapitre 02 :

La procédure de vérification de comptabilité

Introduction du chapitre

Section 01 : Phase préparatoire de la vérification

1. Etablissement du programme de vérification
 - 1.1. Procédure d'établissement du programme
 - 1.2. Critères de sélection des dossiers à contrôler
2. Préparation de la vérification
 - 2.1. Retrait et examen des dossiers fiscaux
 - 2.2. Etude de la documentation technique

Section 02 : L'exécution de la vérification

1. L'envoi de l'avis de vérification
2. L'intervention sur place
3. Examen de la comptabilité et reconstitution des bases d'imposition
 - 3.1. Examen de la comptabilité en la forme
 - 3.2. Examen de la comptabilité en le fond
 - 3.3. Reconstitution des bases d'imposition

Section 03 : Conclusion de la vérification

1. Appréciation générale de la comptabilité
 - 1.1. Acceptation de la comptabilité
 - 1.2. Rejet de comptabilité
2. Résultats du contrôle (Vérification de comptabilité)
3. Procédures de redressements
 - 3.1. Procédure contradictoire
 - 3.2. Procédures d'office
 - 3.3. Procédures exceptionnelles
4. La notification définitive
5. L'achèvement de la vérification
6. Les sanctions

Conclusion du chapitre

Introduction du chapitre

La procédure de vérification revête une grande importance. Une vérification peut être frappée de nullité pour vice de procédure. Il est, donc recommander aux vérificateurs de respecter les règles et les procédures se rapportant aux vérifications de comptabilité.¹

La vérification de comptabilité permet aux vérificateurs d'examiner sur place les documents comptables ainsi que la comptabilité d'une entreprise ou d'une société, afin de s'assurer de l'exactitude et de la sincérité de ces dernières.

Elle a pour but soit de déceler les irrégularités plus particulièrement celles présentant une incidence certaines au plan fiscal, soit de trouver des erreurs ou des dissimulations qui enlèvent à la comptabilité le caractère probant, et de substituer alors aux bases d'imposition déclarées une évaluation extracomptable des chiffres d'affaires et des bénéfices réalisés.²

Pour que cette vérification soit efficace, elle doit être précédée par une planification rigoureuse et rationnelle. A cet effet, la vérification paraît être le moyen le plus efficace pour la détection des procédés frauduleux.

Ce deuxième chapitre est consacré à la procédure de vérification de comptabilité, dans ce chapitre nous allons étudier les éléments suivants : nous abordons dans la première section la phase préparatoire de la vérification de comptabilité, dans la deuxième section l'exécution de la vérification, et dans la troisième section, conclusion de la vérification.

¹ Guide de vérification de comptabilité, **Op.cit.**, p 29.

² Idem, pp 14-15.

Section 01 : Phase préparatoire de la vérification

Avant d'entreprendre la vérification de comptabilité, les vérificateurs procèdent à certains travaux comme phase préparatoire qui a pour but de collecter le maximum d'informations sur l'entreprise à vérifier, à cet effet, pour pouvoir exercer une vérification, le contribuable doit faire l'objet d'une programmation au préalable.

Lors de cette section, dans un premier temps, on évoquera l'établissement du programme de vérification. Puis préparation de la Vérification de Comptabilité.

1. Etablissement du programme de vérification

La programmation des contribuables en vérification obéit à des règles de procédures et à des critères de sélection définis par l'administration centrale.

1.1. Procédure d'établissement du programme

L'établissement du programme de vérification (**Annexe N° 01**) est une opération décentralisée, dévolue à la Direction des Impôts de wilaya (DIW), qui est à même de déceler les contribuables pas ou peu respectueux de leurs obligations fiscales.

A partir, notamment, des propositions faites par les inspections des impôts, pour l'établissement de ce programme, les chefs d'inspection doivent, chaque fin d'année, transmettre des propositions à cet effet à la Sous-Direction du Contrôle Fiscal (SDCF) de Wilaya.

Le directeur des impôts de wilaya, en concertation avec la Sous-Direction du Contrôle Fiscal (SDCF) notamment étudient et analysent ces propositions, compte tenu des critères de sélection, des orientations des services centraux et des capacités de réalisation des brigades.

Le programme préliminaire est transmis à la Direction Régionale des Impôts (DRI), dès le mois de novembre, pour observation et avis lesquels doivent intervenir dans un délai de 20 jours, il est transmis également au bureau de la programmation relevant de la Direction de la Recherche et Vérification au niveau de l'administration centrale pour l'arrêter définitivement et il sera mis en œuvre le 1er janvier de l'année de réalisation.

Une fois approuvé, le programme sera renvoyé à la Sous-Direction du Contrôle Fiscal de wilaya pour l'exécuter.

Par ailleurs, il est à souligner qu'une affaire programmée ne peut être annulée sauf demande dûment motivée pour la DIW et acceptée par l'administration centrale (erreur, décès).

L'administration centrale peut demander, à tout moment, l'inspection d'un contribuable en priorité en vérification de comptabilité ou de VASFE, en hors programme, compte tenu des renseignements ou des informations particulières en sa possession ou parvenues au service.¹

Le Centre Des Impôts de wilaya propose annuellement des affaires à vérifier à la Sous-Direction du Contrôle Fiscal sur la base de certains paramètres et critères.

¹HOCINE. N, **Op.cit.** Pp 14-15.

1.2. Critères de sélection des dossiers à contrôler

L'établissement d'un programme de vérification s'effectue à partir des propositions et des critères très significatifs loin de l'arbitraire et de la subjectivité dans la sélection des dossiers à vérifier faites par les services fiscaux afin de détecter les contribuables pas ou peu respectueux de leurs obligations fiscales.

Ces critères de sélection sont généralement les suivantes :

- *Critères se rapportant à l'importance des entreprises à vérifier ;*
- *Critères géographiques ;*
- *Critères d'activités.¹*

1.2.1. Critères se rapportant à l'importance des entreprises à vérifier

S'agissant des critères devant déterminer le choix des contribuables à vérifier, s'il s'agit notamment de :

- L'importance du chiffre d'affaires déclaré sachant que les contribuables les plus importants doivent être vérifiés en priorité ;
- La répétition du résultat déficitaire et des bénéfices très faibles par rapport à l'importance du CA déclaré et à la nature de l'activité exercée ;
- La faiblesse de la marge brute par rapport aux marges habituellement pratiquées ;
- La fluctuation trop importante des chiffres d'affaires et des résultats déclarés ;
- La masse salariale jugée trop importante par rapport aux normes de l'activité exercée ;
- Train de vie des contribuables incompatibles avec les revenus déclarés.²

1.2.2. Critères géographiques :

Le programme de vérification couvre rationnellement l'ensemble du territoire de la wilaya, tout en donnant la priorité aux activités présentant une forte présomption de fraude.³

1.2.3. Critères d'activité :

L'action du contrôle fiscal convient en premier lieu au secteur et catégories d'activités réputés porteurs de fraude fiscale et aux secteurs d'activités qui ne sont pas directement touchés.

L'évaluation du contrôle fiscal repose essentiellement sur la qualité de la programmation des dossiers à la vérification, la mission de programmation, qui est un levier capital de performance du contrôle fiscal, doit être objective, ce qui implique qu'elle doit être sélective et ciblée.⁴

En résumé, on constate que le choix des dossiers fiscaux s'effectue dans le cadre d'un programme annuel. Cette programmation est soumise à des règles et des critères de sélection qui sont nombreux et qui sont définis par l'administration centrale.

¹ OUAREZKI. M, La modernisation du contrôle fiscal dans le cadre d'une stratégie, Revue administration et développement pour les recherches et les études, Volume 06, p 49.

² Idem. P 49.

³ Ibid.

⁴ Ibid. p 50

2. Préparation de la vérification

Le vérificateur doit mettre à profit le délai accordé au contribuable en vue de lui permettre de préparer sa comptabilité pour effectuer au bureau certains travaux préliminaires à la vérification proprement dite,¹ afin d'examiner à l'avance le dossier du contribuable pour détecter des éventuelles anomalies et de prévoir certains indices pouvant orienter postérieurement son investigation notamment :

- Le retrait et l'examen des dossiers fiscaux ;
- L'étude de la documentation technique.

2.1. Retrait et examen des dossiers fiscaux

2.1.1. Retrait des dossiers fiscaux

Le dossier fiscal du contribuable constitue le premier support sur lequel va se dérouler la vérification, le vérificateur doit retirer d'abord le dossier auprès de l'inspection des impôts dont dépend le contribuable vérifié par l'envoi d'une attestation de décharge (**Annexe N° 02**) dans le but de collecter le maximum d'informations.

L'agent chargé de cette mission doit assurer que le dossier est au complet qu'il comprend l'ensemble des déclarations annuelles, ce dossier doit comporter certains renseignements concernant le contribuable à inspecter énumérées comme suit :

- Les bilans, CR ;
- Liasses fiscales ;
- Fiche récapitulatives de la TVA, TAP, G50...etc. ;
- Informations supplémentaires (le statut juridique, la déclaration d'existence,...etc.) ;
- les documents relatifs aux droits d'enregistrement et ceux relatifs à la vie de la société (procès-verbal d'assemblée générale).

Le vérificateur peut par ailleurs recueillir des informations, auprès des tiers (Banques, clients, fournisseur...etc.), grâce à son droit de communication.

2.1.2. Examen des dossiers fiscaux

Après son retrait, le vérificateur doit examiner pour chaque affaire à vérifier :

- Le dossier fiscal ouvert au nom de l'entreprise en matière de taxe sur le chiffre d'affaire, taxe sur l'activité professionnel (TAP), bénéfices industriel et commerciaux ou de bénéfices des professions non commerciales ;
- Le dossier personnel (IRG) de l'exploitant individuel ou des associés et des principaux dirigeants de sociétés.²

2.1.2.1. Examen du dossier des impôts directs

Le vérificateur examine attentivement les différentes pièces des déclarations fiscales annuelles. Il vérifie tout d'abord les dates de dépôt des déclarations.

Trois cas sont à envisager :

- Les déclarations sont déposées régulièrement dans les délais prescrits ;

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 29.

² Idem.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

- Les déclarations sont déposées tardivement, dans ce cas, les dépôts tardifs doivent être relevés. Les conclusions seront tirées lors de la procédure de redressement (évaluation ou taxation d'office) ;
- Les déclarations n'ont pas souscrites, l'évaluation ou la taxation d'office sera retardée jusqu'à l'examen sur place des documents comptables présentés.

Le vérificateur doit s'assurer ensuite, à partir des bulletins d'imposition, que toutes les impositions non prescrites ont été effectuées, ce qui pourra être confirmé sur place en demandant au contribuable de présenter les copies des rôles correspondants.

Le vérificateur doit également examiner le dossier « personnel » d'impôt sur le revenu du contribuable ou des principaux associés et dirigeants de la société concernée.

L'examen de ces dossiers est extrêmement important et fait notamment connaître :

- Le revenu déclaré en rapprochant le revenu cédulaire de celui déclaré par l'entreprise ou la société concernée ;
- Les éléments du train de vie en s'assurant de leur cohérence avec les revenus déclarés ;
- Les acquisitions de propriété faites au cours de la période vérifiée ;
- Les placements de valeurs mobilières.¹

2.1.2.2. Examen du dossier des taxes sur le chiffre d'affaire

En matière de chiffre d'affaire, le vérificateur doit contrôler les dates de dépôt de la déclaration périodique (mensuelle ou trimestrielle), et s'assurer que tous les relevés de chiffre d'affaire en bien constatés.²

En outre, un rapprochement doit être effectué avec les déclarations de CA souscrites en matière d'impôts directs.

Aucun problème ne devrait se poser lorsque le fait générateur de l'impôt est identique (facturation ou encaissement). Dans ce cas, les bases déclarées doivent être équivalentes.³

Par contre, lorsqu'il constate une différence entre le fait générateur de l'impôt et l'encaissement effectué, il doit procéder à la reconstitution du chiffre d'affaire.⁴

2.2. Etude de la documentation technique

La documentation technique professionnelle que le vérificateur peut consulter avant d'engager les travaux de vérification est essentiellement constituée par les monographies professionnelles existantes dans les branches concernées par la vérification. En effet, même si celles-ci sont anciennes, elles sont susceptibles d'apporter des éléments d'informations précieux notamment sur les formules de fabrication, les machines utilisées, la technologie

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.**, Pp 29-30.

² KERMOUCHE. A et ADOUCHE. M, **Le Contrôle Fiscal : Techniques et Procédures de la Vérification de Comptabilité Cas de Centre des Impôts de la Wilaya de Bejaia (CDI)**, Mémoire de fin cycle En vue de l'obtention du Diplôme de Master En Sciences de Gestion, Spécialité : Finance et Comptabilité, Option : Comptabilité et Audit, UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA, Année universitaire 2018/2019, p 23.

³ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.**, p 31.

⁴ KERMOUCHE. A et ADOUCHE. M, **Op.cit.**, p 23.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

employée, les relations entre les différentes matières mises en œuvre, les taux de pertes admissibles, les taux de bénéfices normaux,...etc.¹

L'exploitation des déclarations souscrites aide à connaître en outre, le degré du respect des obligations par le contribuable et permet aussi d'établir certains documents utiles aux autres phases de contrôle, à savoir :

- Etat comparatif du bilan ;
- Relevé de comptabilité ;
- Relevé des chiffres d'affaires.

2.2.1. Etat comparatif du bilan

Il retrace les écritures comptables rapportant aux comptes des bilans en reprenant les postes d'actif et du passif des quatre (04) exercices non prescrits, Il permet d'apprécier :

- L'apparition ou la disparition des postes comptables ;
- Les variations des différents comptes du bilan ;
- L'accroissement des amortissements ;
- Les mouvements des emprunts.²

2.2.2. Relevé de comptabilité

Le relevé de comptabilité permet l'examen rapide et global de l'ensemble des comptes de résultats de chacun des exercices vérifiés.

Cette analyse permet :

- De déceler d'éventuelles fluctuations anormales de certains postes de frais et charges ;
- De comparer les bénéfices bruts et nets des différents exercices; Et
- D'apprécier l'évolution du chiffre d'affaires compte tenu des fluctuations des achats et des stocks en cours des exercices faisant objet d'un contrôle.³

2.2.3. Relevé des chiffres d'affaires

L'établissement de ce relevé a pour finalité de permettre au vérificateur de connaître les chiffres d'affaires déclarés mensuellement par taux d'imposition pour toute la durée touchée par la vérification.

Il permet, à travers des rapprochements avec les factures d'achat, d'assurer que :

- L'ensemble des chiffres d'affaires a fait l'objet de déclaration au cours des mois considérés ;
- Les chiffres d'affaires ont été déclarés pour leur taux de TVA correspondants ;
- Les livraisons à soi-même ont bien fait l'objet de déclaration ;
- Le total des chiffres d'affaires correspond à ceux reconstitués par les vérificateurs.⁴

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p31.

² LASSOUAG. K, **« contrôle fiscal »**, mémoire de fin d'étude, Institut d'économie douanière et fiscale, 2001, p08.

³ Idem. P 09.

⁴Ibid. p 10.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Après l'achèvement de cette phase préparatoire qui consiste en l'étude des dossiers fiscaux et de la collecte des informations nécessaires, le vérificateur entame la phase de la vérification proprement dite.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Section 02 : L'exécution de la vérification

Après dénouement de la phase préparatoire à la vérification, l'inspecteur entame par la suite la phase de vérification proprement dite.

La réalisation de cette phase, a pour but de s'assurer de la régularité et la sincérité du fond et forme des documents comptables détenu par le contribuable.

Parmi les documents comptables, ceux qui sont tenus quotidiennement et de façon chronologique (le journal et le grand livre) et d'autres sont tenus lors de la clôture annuelle des comptes (le bilan, le compte de résultat et l'annexe).

Cette vérification ne peut être achevée qu'après l'envoi d'un avis de vérification au contribuable vérifié.

Le vérificateur procède successivement à l'envoi de l'avis de vérification, l'examen de la comptabilité en la forme et en le fond afin de reconstituer les bases d'imposition.

Dans cette section du chapitre, seront évoqués les points suivants: l'envoi de l'avis de vérification, l'intervention sur place, puis l'examen de la comptabilité en la forme et en le fond et enfin la reconstituer les bases d'imposition.

1. L'envoi de l'avis de vérification

Puisque la vérification de comptabilité a pour objet d'examiner la comptabilité dans les locaux des entreprises, la procédure ne peut engager sans que le contribuable en ait été informé par un avis de vérification¹, accompagner d'un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable qui informe le contribuable des droits et des obligations des deux parties lors des opérations de vérifications et au cours de la procédure contradictoire de rectification.

Le fait de ne pas envoyer cette brochure peut entraîner la nullité de la procédure de vérification.²

Selon l'article 20, alinéa 4, du (CPF), Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de (10) dix jours à compter de la date de réception de cet avis.

Le défaut de présentation de comptabilité est constaté par procès-verbal (**Annexe N° 03**) que le contribuable est invité à contresigner et doit faire l'objet d'une mise en demeure par laquelle le contribuable est invité à la présenter dans un délai n'excédant pas huit (8) jours. Mention est faite de son refus éventuel de signer le procès-verbal.³

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

¹ El OTMANI.F, les procédures de contrôle fiscal en droit marocain rappel et essai d'analyser, Université HASSAN 1, faculté des sciences Juridiques, Economique et Social –Settat-, Année universitaire 2014/2015, pp 08-09.

² KHALED.A, Op.cit. p 57.

³ Code des procédures fiscales, Article 20-9, Algérie, 2023, p 18.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

- Refuse de réceptionner la lettre qui lui est présentée par le facteur ; Ou
- A changé d'adresse sans avoir avisé les services des impôts.

En revanche, l'avis de vérification est irrégulier lorsqu'il a été remis à une personne n'ayant pas qualité pour le recevoir au lieu et place du contribuable concerné. Il en est de même lorsque l'avis a été renvoyé aux services des impôts pour :

- Erreur dans l'adresse ;
- Envoi à une ancienne adresse alors que la nouvelle adresse est connue des services fiscaux.

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

Enfin, le destinataire de l'avis de vérification doit être :

- Le contribuable lui-même s'il s'agit d'une personne physique ;
- Le gérant ou le représentant légal dûment désigné s'il s'agit d'une société.¹

L'avis de vérification doit indiquer au contribuable sous peine de nullité, un certain nombre de renseignements et d'indications tels que :

- Les noms, prénoms, grades des vérificateurs ;
- La date et l'heure de la première intervention ;
- La période à vérifier ;
- Les droits, impôts, taxes et redevances concernées ;
- Les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de **contrôle inopiné** tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.²

Après l'expiration du délai de 10 jours donné au contribuable, le vérificateur va se présenter au siège de l'entreprise pour entamer la mission de vérification.

2. L'intervention sur place

À la fin du délai légal accordé au contribuable pour qu'il puisse préparer sa comptabilité, au jour et à l'heure fixée dans l'avis de vérification la brigade de vérification composée de deux (2) vérificateurs de comptabilité et leur chef de brigade se présentent au siège de l'entreprise pour une intervention.

L'intervention sur place doit débiter par une prise de contact avec les dirigeants de

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.**, p 35.

² Code des procédures fiscales, Article 20-4, Algérie, 2023, P15.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

l'entreprise, la visite des lieux et la collecte de certains renseignements préliminaires.¹

Ce premier contact personnel est une étape importante car il permet :

- De procéder à une présentation globale de l'entreprise, de sa structure, de son activité et de ses objectifs, qui imprime une image générale durable de celle-ci dans l'esprit du vérificateur;
- D'établir une relation personnelle entre le vérificateur et la personne avec laquelle il communiquera : l'interlocuteur privilégié;
- D'organiser le séjour du vérificateur dans l'entreprise pendant la durée de la vérification.²

Le contribuable (chef d'entreprise ou l'un des dirigeants) doit veiller à ce que le vérificateur aura tous les documents et informations nécessaires pour le bon fonctionnement de sa mission de vérification comme :

- Le mode d'organisation de l'entreprise ;
- L'ensemble des livres et les documents comptables ;
- La possibilité pour le vérificateur d'accéder aux résidences et locaux professionnelles du contribuable.³

Lors des premières interventions, le vérificateur s'assure de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité. Il examine et contrôle, notamment, la validité des enregistrements comptables, des opérations inhérentes aux droits et taxes sujets de contrôle en les rapprochant des pièces justificatives présentées par l'entreprise.⁴

Selon l'article 20, alinéa 1, du code des procédures fiscales, la vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf demande contraire du contribuable formulée par écrit et acceptée par le service ou cas de force majeure dûment constaté 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 leur sont remis.

Une visite ultérieure des locaux professionnels peut être proposée au vérificateur, surtout si l'activité exercée est une activité industrielle. Cette proposition au vérificateur doit être faite, de préférence, avant qu'il n'en fasse lui-même la demande.⁵

Au cours de la vérification sur place, et en présence d'une comptabilité, le vérificateur examine l'ensemble, ou une sélection des documents comptables de l'entreprise ainsi que les pièces justificatives auxquels il a accès en application de la réglementation fiscale,⁶ ainsi d'analyser la régularité et le respect des conditions de fond et des conditions de formes.

3. Examen de la comptabilité et reconstitution des bases d'imposition

L'examen de la comptabilité est une opération de vérification de tout document comptable et pièces de recettes et de dépenses... etc., présentés par le contribuable aux vérificateurs, afin de s'assurer de leur régularité et de leur sincérité.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 36.

² GROUSSET. P, ORSINI. G et autres, **Op.cit.** p 150.

³ La charte du contribuable, Vos droits & Vos obligations, Direction des Relations Publiques et de la Communication, p 13.

⁴ KHALED.A, **Op.cit.** p 58.

⁵ GROUSSET. P, ORSINI. G et autres, **Op.cit.** p 150.

⁶ Idem. P 161.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité étant engagée, les vérificateurs procèdent successivement à l'examen en la forme de la comptabilité comme première phase, à son analyse en le fond comme deuxième phase, et enfin à la reconstitution des bases d'imposition.

3.1. Examen de la comptabilité en la forme

Avant d'entamer l'examen de la comptabilité en la forme, le vérificateur doit s'assurer d'abord que les livres et documents comptables sont tenus au jour le jour, et n'ont pas été reconstitués a posteriori.

Une comptabilité n'est régulière en la forme, que si elle remplit les trois (03) conditions suivantes :

- Elle doit être complète et régulière ;
- Elle doit être arithmétiquement exacte ;
- Elle doit être probante.¹

3.1.1. Une comptabilité complète et régulière

Une comptabilité n'est complète et régulière que si elle comporte l'ensemble des livres et documents obligatoires prévus aux articles 9 et 12 du code de commerce,² et si elle est tenue selon Le décret 08-156 du 26/05/2008, portant application des dispositions de la loi du 07-11 portant le Système Comptable Financier (SCF).

Une comptabilité n'est pas complète que si les livres et documents ci-après sont présentés au vérificateur le jour de l'intervention, sont principalement :

A. Les livres obligatoires cotés et paraphés prévus par le code de commerce

Les livres obligatoires doivent être cotés (numérotés), et paraphés (signés et cachetés) auprès du tribunal territorialement compétant et par le chef d'inspection territorialement compétant qui gère le dossier fiscal.

Ces livres sont prévus aux articles 9 et 10 du code de commerce, ils doivent être tenus par ordre chronologique sans blancs, ni rature, ni lacunes et sans inscriptions en marge.³

Il s'agit :

- Du livre journal enregistrant par opération et jour par jour les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise.
- Du livre d'inventaire, suffisamment détaillé pour justifier le contenu de chacun des postes du bilan.⁴

B. Les pièces justificatives

Dans le cadre d'une vérification de comptabilité, le vérificateur procède généralement à l'examen des pièces justificatives.⁵

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 51.

² Idem.

³ Ibid.

⁴ GROUSSET. P, ORSINI. G et autres, **Op.cit.** p 163.

⁵ Idem. P 166.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Il s'agit de document de toute nature et notamment les originaux des factures d'achats et des frais engagés par l'entreprise, ainsi que les doubles des factures de ventes, de prestations de services...etc. établis et reçus par l'entreprise.¹

Les livres et documents comptables visés aux articles 9 et 10 du code de commerce doivent être conservés pendant 10 ans.

Le non-respect de ces prescriptions entraîne le rejet de la comptabilité et le recours à la taxation d'office avec substitutions aux bases déclarées, des bases reconstituées suivant l'appréciation des vérifications.²

3.1.2. Une comptabilité arithmétiquement exacte

Il ne s'agit pas à ce stade de vérifier si la comptabilité est sincère, mais seulement si les indications qu'elle contient sont arithmétiquement exactes.

Cet examen implique en pointage arithmétique des additions, la vérification des reports et même le pointage de régularité des écritures récapitulatives portées au journal général, par rapprochement avec les indications du grand livre et celle des journaux auxiliaires, et vérifier également les rapports et la concordance entre les pièces justificatives et les documents comptables.³

3.1.3. Une comptabilité probante

La comptabilité est probante si l'entreprise peut justifier toutes les écritures enregistrées dans leurs principes et leurs quantités. Les opérations doivent être individualisées.⁴

En cas de vices de forme, elle perd son caractère probant et par conséquent elle sera rejetée.

En cas d'absence des documents comptables, un procès-verbal de constat est établi.

A la fin de la vérification en la forme, le vérificateur est tenu d'effectuer une vérification de la comptabilité en le fond.

3.2. Examen de comptabilité en le fond :

Le vérificateur ne peut porter un jugement sur la sincérité de la comptabilité qu'après un examen de fonds des données comptables. Cette vérification consiste en un examen approfondit de la comptabilité qui se traduit par un double contrôle :

- Un contrôle interne touchant les documents comptables ; Et
- Un contrôle externe.

3.2.1. Contrôle interne (contrôle à travers les données comptables)

Le contrôle interne doit porter essentiellement, sur les éléments qui concourent à la formation du bénéfice brut (marge brute ou valeur ajoutée).⁵

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 52.

² MAOUCHE.T et TIGHIDET.N, Op.cit. p 69.

³ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 53.

⁴ Idem.

⁵ Ibid. p 56.

Ils sont principalement :

- Les achats ;
- Les stocks ;
- Les ventes ;
- Les charges.

3.2.1.1. Contrôle des achats

Les irrégularités que peut faire apparaître la vérification du poste comptable « Achats » peuvent se classer en deux groupes :

- Majoration des achats ;
- Minoration des achats.

A. Majoration des achats

La majoration des achats a pour but de diminuer le bénéfice brut et partant le bénéfice net.

Elle peut se présenter sous diverses formes :

- Inscription de la même facture à deux dates différentes ;
- Inscription d'achats fictifs pour lesquels aucune facture ne peut être présentée ;
- Inscription d'une facture ancienne dont on a modifié le millésime (dernier chiffre de l'année), ou enregistrement d'une facture fictive ;
- Inscription de la même facture dans deux livres auxiliaires différents ;
- Enregistrement au débit du compte « Achats », d'acquisitions d'immeubles, de machines, de dépenses d'entretien déjà portées à un compte de frais généraux, de dépenses personnelles du chef d'entreprise ou des associés.¹

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

Lorsque le vérificateur constate que les achats consommés ont été majorés, les rectifications qu'il apporte auront pour résultat d'augmenter le bénéfice brut de l'entreprise et partant sur le bénéfice net imposable.²

B. Minoration des achats

La minoration des achats peut paraître inexplicable, étant donné qu'elle a pour effet, à elle seule, d'augmenter le bénéfice et non de le diminuer. En réalité, la minoration volontaire des achats s'accompagne souvent d'une dissimulation symétrique des recettes.

En effet, si l'entreprise se bornait à dissimuler une partie de ses ventes tout en comptabilisant la totalité de ses achats, le pourcentage de bénéfice brut ressortant de la comptabilité apparaîtrait anormalement faible, ce qui devrait attirer l'attention du vérificateur.

La minoration des achats, lorsque, bien entendu, elle est volontaire et ne résulte pas de simples erreurs ou omissions, a donc pour but de rétablir un pourcentage de bénéfice brut apparemment normal malgré la dissimulation d'une partie des recettes.

¹Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** P 57.

² Idem.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Une telle fraude, bien plus fréquente aujourd'hui que la majoration des achats, se manifeste sous diverses formes, à savoir :

- Omission de comptabilisation de factures régulièrement établies par le fournisseur ;
- Erreurs matérielles volontaires (faux généraux, fausses additions) ;
- Achats effectués sous une fausse identification ;
- Achats sans factures ;
- Achats effectués au détail (notamment par les producteurs).

Les fraudes des achats, autres que les achats sans factures, sont relativement aisées à déceler par un examen minutieux des factures, des bons de commande, des correspondances et surtout des recoupements effectués dans les comptabilités des fournisseurs.

Par contre, pour ce qui est des achats sans factures, ils sont plus difficiles à découvrir par le seul examen de la comptabilité.¹

Contrôles des achats en matière de taxe sur le chiffre d'affaires :

Les irrégularités relevées dans le compte « achats », peuvent avoir une incidence en matière de TVA au niveau :

- Des déductions : les achats fictifs ou majorés enregistrés pourraient donner lieu à des déductions non justifiées ;
- De l'assiette de la TVA, dans la mesure où toute minoration des achats peut entraîner une minoration corrélative des ventes taxables.²

En tout état de cause, lors du contrôle des achats, il faut s'assurer que les déductions de taxes sur achats ont été légalement opérées et, en cas d'assujettissement, il convient de vérifier également que la règle du prorata a été correctement appliquée.³

3.2.1.2. Contrôle des stocks

Les constitutifs des stocks sont : les marchandises, les matières premières, les semis finis, les produits et travaux en cours, les emballages non récupérables.

Une manipulation quelconque de ce poste (minoration ou majoration) conduit à une variation du résultat imposable.

Le contrôle des stocks peut faire apparaître deux sortes d'inexactitudes :

- L'inventaire fait état des quantités réelles de produits en stocks, mais il a été fait application à ces quantités d'une valeur inférieure à celle prévue par la réglementation en vigueur : c'est la minoration en valeur ;
- L'inventaire ne fait apparaître qu'une partie des produits réellement en stock : c'est la minoration quantitative.⁴

Dans certains cas, ces deux procédés sont employés simultanément ; on applique une valeur minorée à des quantités de produits inférieures à la réalité.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** P 58.

² Idem. P 59.

³ Ibid.

⁴ Ibid.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Le vérificateur se trouve donc amené à exercer un double contrôle, d'une part, sur la valeur retenue pour l'estimation des stocks et d'autre part, sur les quantités de produits mentionnées sur l'inventaire.

La minoration du stock entraîne une minoration corrélative des résultats de l'année. Liée à la minoration des recettes, cette pratique permet de faire apparaître un pourcentage de bénéfice brut normal.

A l'inverse, dans certains cas, il peut se trouver que l'entreprise majore volontairement son stock soit pour faire apparaître un pourcentage de bénéfice brut approchant les normes de la profession, soit pour présenter une situation améliorée (en vue par exemple, de l'obtention d'un crédit bancaire), soit encore pour faire momentanément état d'un bénéfice susceptible d'absorber le déficit reportable, le plus ancien.¹

3.2.1.3. Contrôle des ventes

Les principales irrégularités qui peuvent être relevées au niveau des ventes sont les suivantes :

- Omissions des ventes au comptant dues à certaines ventes à termes (ventes sans factures notamment) ;
- Atténuation du montant réel de certaines ventes (ventes 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

Afin de s'assurer de la sincérité des factures, le vérificateur doit examiner les documents qui se rattachent à la vente (commandes reçues, bons de livraison, registre du magasinier) retraçant les entrées et sorties des marchandises et cela par le recours à des recoupements auprès des principaux clients de l'entreprise, mais aussi auprès des entreprises de transport chargées du transport des produits transformés ou commercialisés par l'assujettie.³

3.2.1.4. Contrôle des charges

La norme comptable générale définit les comptes de charges comme étant ceux qui enregistrent les charges par nature se rapportant aux activités ordinaires de l'entreprise et aux éléments extraordinaires. Ces comptes peuvent faire l'objet d'une manipulation, ces manipulations prennent les formes suivantes:

- Prise en charge de frais et dépenses personnelles de l'exploitant, du gérant, des associés ;
- Non-application des plafonds édictés par les dispositions légales pour la déduction de certaines charges (amortissement de véhicules de tourisme, donations, frais de réceptions);

¹Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** P 59.

² Idem. P 63.

³ CHIBANE.M, **Op.cit.** p 54.

- Double comptabilisation des charges.¹

3.2.2. Contrôle externe

Un contrôle externe consiste à :

- Rechercher et déceler les opérations qui auraient dû être enregistrées dans la comptabilité ;
- S'assurer que les faits et revenus devant faire l'objet d'acte ou de déclaration n'ont pas échappé à l'impôt en totalité ou en partie.²

3.2.2.1. Vérification des comptes de bilan

Un compte de bilan est, par nature, un emploi ou une ressource qui n'est mis à la disposition d'une entreprise que de manière temporaire.

Les comptes de bilan vont alimenter le bilan comptable : il s'agit des comptes de la classe 1 à la classe 5.

Les comptes du bilan se divisent en deux groupes :

- Les comptes de l'actif ;
- Les comptes de passif.

Ils vont traduire les opérations qui affectent le patrimoine de l'entreprise.³

A. *Les comptes de l'actif*

Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.⁴

Les comptes d'actifs sont constitués par des :

- Immobilisations ;
- Stocks ;
- Créances ;
- Trésorerie (caisse, banque).

1. Immobilisations

Les immobilisations correspondent aux biens destinés à servir de façon durable pour l'activité de l'entreprise. On regroupe les immobilisations en 3 grandes catégories :

- Les immobilisations corporelles : terrains, constructions, l'outillage, les véhicules ...etc. ;
- Les immobilisations incorporelles : logicielles, brevets, les licences, les marques ... etc. ;

¹ CHIBANE. M, **Op.cit.** pp. 54-55

² Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 56.

³Site : Compta facile, compta et gestion pour tous, les comptes de bilan et les comptes de gestion, <https://www.compta-facile.com/>, consulté le 26/03/2023 à 11 :40.

⁴ BAUDERIER. M et MAIH.A, « **Normes comptables internationales IAS/IFRS** ». Edition BERTI, 2007, P 29.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

- Les immobilisations financières : titres de participation, les prêts accordés par l'entreprise, les dépôts et les cautionnements...etc.¹

Le contrôle des immobilisations doit permettre de vérifier si :

- Elles existent ;
- Elles appartiennent à l'entreprise ;
- Elles sont correctement évaluées ;
- Elles sont correctement comptabilisées ;
- La distinction entre charges et immobilisations est correctement effectuée.²

2. Les stocks

Les stocks correspondent à des actifs détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante, ou en cours de production en vue de tel vente, correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de fabrications de prestation de service.³

La vérification avec soin du compte est d'ordre capital, en raison que les enregistrements apportés au compte affectent directement le résultat de l'entreprise.

De ce fait, l'examen de ce compte doit porter sur la vérification de l'exactitude physique ou matérielle des stocks, ainsi que l'exactitude des valeurs de leur comptabilisation.⁴

3. Les créances

Les créances sont l'ensemble des droits acquis par l'entreprise suite à ses relations avec les tiers.

Ce contrôle permet de déceler des minorations du chiffre d'affaires dues notamment à :

- Des mauvaises imputations comptables ;
- Des ventes sans factures ou à des avoirs non justifiés.⁵

4. trésorerie

La trésorerie d'une entreprise rassemble toutes les sommes d'argent à sa disposition à un instant T.

Elle est composée de :

- L'argent liquide dans ses caisses ;
- L'argent disponible sur l'ensemble de ses comptes bancaires.⁶

4.1. Compte caisse

L'examen de compte caisse permet fréquemment au vérificateur de découvrir des irrégularités ou des dissimulations. Additionnelle ment aux opérations de contrôle préconisées

¹Site : Compta facile, compta et gestion pour tous, les comptes de bilan et les comptes de gestion, <https://www.compta-facile.com/>, consulté le 26/03/2023 à 12 :00.

² AMIRAT. L et HAMMOUCHE. O, **Op.cit.**, p 36.

³ SAHRAOUI. A, « **Comptabilité financière** », Copyright BERTI éditions, Alger, 2011, P 96.

⁴ MAOUCHE.T et TIGHIDET.N, **Op.cit.** p 74.

⁵ Idem.

⁶Site : Kiwili, Qu'est-ce que la trésorerie d'entreprise, <https://www.kiwili.com/>, consulté le 26/03/2023 à 12 :45.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

précédemment, le vérificateur devra poursuivre les investigations en ayant à l'esprit que les fraudes qui affectent le compte caisse peuvent se résumer à deux cas :

- Atténuation des recettes ;
- Exagération des dépenses.

4.1.1. Contrôle des recettes

Le compte caisse est débité le plus souvent par des ventes au comptant.

Le vérificateur devra s'assurer que les encaissements correspondent bien à des ventes comptabilisées.

4.1.2. Contrôle des dépenses

Les pièces justificatives peuvent être exigées pour toutes les écritures passées au crédit du compte « caisse » en s'assurant que la même pièce n'a pas servi à enregistrer une double écriture.¹

4.2. Compte bancaire

Le vérificateur devra s'assurer de la concordance entre les éléments de la comptabilité et les relevés bancaires. Cette vérification devra se faire au besoin par épreuve sur une période assez longue. La comparaison des soldes en fin d'exercices n'est pas suffisamment significative. En effet, il existe des décalages jugés normaux entre la comptabilisation à la banque et celle effectuée au niveau de l'entreprise, ce qui n'est pas de nature à remettre en cause le caractère régulier du compte bancaire.

En général, les entreprises établissent en fin d'année pour chaque compte un état de rapprochement qui leur permet de rapprocher les soldes du relevé bancaire de la comptabilité, de situer les discordances et de corriger les erreurs éventuelles. L'existence de ce document peut faciliter la tâche de vérificateur, mais ce dernier devra comme même vérifier si des écritures de compensation n'ont pas été passées pour faire coïncider ces soldes.²

B. Les comptes de passif

Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité. Il s'agit d'une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie des ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente.³

Les comptes du passif sont constitués par des :

- Capitaux propres ;
- Emprunts ;
- Fournisseurs et comptes rattachés.

1. Les capitaux propres

Ce compte comprend essentiellement :

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 79.

² Idem. P 78.

³Site : Compta facile, compta et gestion pour tous, les comptes de bilan et les comptes de gestion, <https://www.compta-facile.com/>, consulté le 26/03/2023 à 13 :40.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

- Le capital social ;
- Les réserves et résultats.

1.1. Le capital social

Il représente la valeur statutaire des apports effectués par les associés lors de la création de l'entreprise. La vérification doit s'intéresser aux mouvements (en hausse ou en baisse) ayant affectés le capital de la société.

1.2. Les réserves et résultats

Ces comptes logent en principe des résultats en instance d'affectation, ainsi toute distribution de ces réserves doit être assortie d'une déclaration et paiement d'une retenue à la source aux titres des produits des actions.¹

2. Les emprunts

Les emprunts sont des ressources financières externes, contractées auprès des établissements de crédits ou de tiers divers, affectées de façon durable au financement des moyens d'exploitations ou de productions. Ils participent en couramment avec les capitaux propres à la couverture des besoins durables de l'entreprise.²

Le contrôle des emprunts doit être assuré à travers l'examen des contrats de prêts et des tableaux d'amortissements financiers délivrés par l'organisme prêteur et le contrôle de leur concordance avec les écritures comptables.³

3. Fournisseurs et comptes rattachés

Dans ce compte, doivent figurer toutes les dettes liées aux acquisitions de biens et services afférentes au cycle d'exploitation de l'entreprise. L'examen de ce compte consiste à s'assurer que toutes les factures d'achats reçues ont été enregistrées et leurs comptabilisations sont correctes.

3.2.2.2. Vérification des comptes de gestion

Un compte de gestion tient compte, quant à lui, d'un emploi ou d'une ressource définitive.

Les comptes de gestion vont nourrir le compte de résultat, tableau reprenant :

- les comptes de la classe 6 (charges) ; et
- les comptes de la classe 7 (produits).

A la différence des comptes de bilan, les comptes de gestion vont permettre de mesurer la valeur d'accroissement de la richesse d'une entreprise.⁴

A. Examen des charges

La vérification des comptes des charges est certainement la plus rude, mais aussi la plus importante, et ce pour plusieurs raisons:

- Les charges comptabilisées ont un effet direct sur le résultat fiscal de l'entreprise ;

¹ KERROUCHE.A et AOUN.A /H, **Op.cit.** p 25.

² TAZDAIT.A, « **maitrise du système comptable financier** », première édition ACG, Alger, 2009, P 68.

³ AMIRAT.L et HAMMOUCHE. O, **Op.cit.** p 38.

⁴Site : Compta facile, compta et gestion pour tous, les comptes de bilan et les comptes de gestion, <https://www.compta-facile.com/>, consulté le 26/03/2023 à 15 :20.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

- C'est souvent les comptes de charges qui comportent les preuves des éventuelles irrégularités que peut contenir la comptabilité ;
- En cas de rejet de la comptabilité vérifiée, la majorité des éléments qui peuvent servir à la reconstitution du résultat imposable, sont généralement puisés dans les charges de l'entreprise.¹

B. Examen des produits imposables

Les produits imposables sont constitués par des produits d'exploitation, des produits financiers et des produits non courants, cet ensemble constitue un élément essentiel de détermination du résultat imposable.

Le contrôleur en contrôlant ces comptes, est invité à faire preuve d'une exhaustivité importante dans l'examen des écritures comptables et leurs conformités avec les dispositions légales. Aussi doit faire le bon choix de la méthode de vérification, la plus compatible avec l'importance et la nature de l'activité de l'entreprise vérifiée et le degré de son organisation comptable.²

3.3. Reconstitution des bases d'imposition

Le vérificateur procède à la reconstitution des bases d'imposition et le choix de la méthode à utiliser varient suivant l'importance et la taille de l'entreprise à vérifier, la nature de l'activité exercée et de l'ensemble des erreurs et inexactitudes relevées lors de la procédure de vérification.

Les méthodes de reconstitution des bases sont nombreuses et les plus utilisées sont :

- Reconstitution à partir des achats ;
- Reconstitution à partir des constances (du processus) de fabrication ;
- Reconstitution à partir des charges d'exploitation.

3.3.1. Reconstitution à partir des achats

Cette méthode est la plus utilisée pour les activités d'achat revente. Elle consiste à retenir les achats déclarés auxquels seront rajoutés les achats dissimulés. Le total des montants d'achats reconstitués sera affecté d'un pourcentage moyen de marge brute afin de déterminer le chiffre d'affaires reconstitué.³

3.3.2. Reconstitution à partir des constances (du processus) de fabrication

Cette méthode consiste en reconstitution de la production par l'isolement et le suivi en comptabilité d'un élément acheté, entrant dans la fabrication. La reconstitution s'appuiera sur les quantités achetées auxquelles seront rajoutées les quantités en stock de début de périodes vérifiées, diminuées du stock final.⁴

3.3.3. Reconstitution à partir des charges d'exploitation

¹ YALA.Y, **L'impact du contrôle fiscal sur la qualité de l'information comptable**, Mémoire En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, Option : comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce, Promotion 2019/2020, p 57.

² Idem. pp. 57-58.

³ KHALED.A, **Op.cit.** p 63.

⁴ Idem. pp. 63-64.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Cette méthode consiste en l'évaluation du chiffre d'affaire en fonction d'une charge ayant un rapport constant avec le niveau d'activité. L'unicité du fournisseur d'une matière première (par exemple) facilite d'avantage l'application de cette méthode.¹

¹ KHALED.A, Op.cit. p 64.

Section 03 : Conclusion de la vérification

Après avoir effectué tous les contrôles possibles et une fois que l'examen minutieux de la comptabilité en la forme et en le fond sont achevés, le vérificateur peut se prononcer et porter un jugement sur la sincérité de la comptabilité du contribuable dont les résultats de la vérification générale de la comptabilité doivent être portés à la connaissance du contribuable sur la base d'une notification de redressement, et ce même en l'absence de redressement, ou en rejet de la comptabilité.

Cette troisième section vise à exposer l'appréciation générale de la comptabilité, résultats du contrôle (vérification de comptabilité), procédures de redressements, notification définitive, puis l'achèvement de la vérification et enfin les sanctions en matière du contrôle.

1. Appréciation générale de la comptabilité

On se référant aux dispositions législatives et réglementaires du SCF et du code du commerce ainsi que des diverses code fiscaux, l'agent vérificateur doit prononcer son appréciation de la comptabilité selon le cas, soit :

- D'admettre et d'accepter la régularité de la comptabilité ; soit
- De la rejeté si elle n'est pas probante.

1.1. Acceptation de la comptabilité

Dans le cas où le contrôle ne relève pas d'erreurs ou d'anomalies, la comptabilité sera acceptée, ce qui signifie qu'elle est conforme aux prescriptions régissant sa tenue et qu'elle répond aux exigences de forme et de fond. Ainsi, les anomalies relevées ne suffisent pas pour enlever son caractère probant.¹

Les résultats de la vérification doivent impérativement être portées à la connaissance du contribuable à travers une notification de redressement et ce, même en l'absence de redressement.²

Selon l'article 42 de code des procédures fiscales lorsqu'à la suite d'une vérification de comptabilité, l'agent vérificateur a arrêté les bases d'imposition, l'administration doit notifier les résultats aux contribuables et ce, même en l'absence de redressement. L'administration est tenue également de répondre aux observations du contribuable

Cette notification doit être adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise avec accusé de réception et doit être détaillée et motivée.³

Le contribuable vérifié dispose d'un délai de (40) jours dans le cadre de la vérification de comptabilité pour formuler ses observations ou son acceptation.⁴

1.2. Rejet de comptabilité

¹ TEMINE.A et YACINE.K, **Op.cit.** p 58.

² Procédures de contrôle de l'impôt, **Op.cit.**

³ Idem.

⁴ Ibid.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

En raison de la gravité des conséquences qui découlent d'un rejet de la comptabilité, le législateur a codifié cette procédure en vue d'éviter des abus qui pourraient éventuellement survenir lors d'une vérification.¹

1.2.1. Les conditions de rejet

Pour être régulière et probante, la comptabilité doit satisfaire à des critères impératifs de forme et de fond sous peine de la voir rejetée par le service vérificateur.

L'article 191 du C.I.D.T.A énonce trois cas à partir desquels le rejet peut être prononcé.²

1.2.1.1. Tenue des livres comptables non conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du Code de Commerce et les conditions et modalités d'application prévue par le SCF :

L'article 9 du Code de Commerce fait obligation à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, de tenir un livre journal enregistrant journalièrement les opérations de l'entreprise ou les récapitulants au moins une fois par mois.

L'article 10 du même Code prescrit également d'établir annuellement un inventaire des éléments de l'actif de l'entreprise. Ces deux (02) livres doivent être tenus chronologiquement sans blanc ni altération d'aucune sorte et cotés et paraphés par un Juge du Tribunal.

S'agissant des règles énoncées par le SCF, celles-ci portent notamment sur les points ci-après :

- La comptabilité doit être suffisamment détaillée pour permettre l'enregistrement et le contrôle des opérations effectuées par l'entreprise ainsi que l'établissement des documents de synthèse.
- Chaque écriture comptable doit être appuyée par une pièce justificative datée et comportant la signature ou la griffe du responsable de l'opération ;
- Les opérations sont enregistrées sans compensation entre elles dans des comptes dont l'intitulé correspond à leur nature ;
- Les entreprises doivent, indépendamment des registres ou documents dont la tenue est obligatoire en application des dispositions législatives ou réglementaires, tenir les comptes sous une forme permettant d'en connaître la situation d'en reconstituer le contenu et d'en établir les balances périodiques ;
- Les livres ou documents comptables peuvent être tenus dans la forme, et par tous les moyens ou procédés appropriés, à condition que les données des registres auxiliaires ou documents en tenant lieu soient centralisées périodiquement, d'une part, et que le procédé utilisé confère un caractère de sincérité aux écritures comptables, d'autre part ;
- Les livres sont tenus avec soin et sans aucune altération ;
- Les livres de comptabilité dont il sera tenu un répertoire et les pièces justificatives soigneusement classés, doivent être conservés pendant dix ans au moins.³

Une remarque s'impose à ce stade. La tenue de la comptabilité d'une façon informatisée est considérée comme étant régulière dans le cas où les deux livres obligatoires cités supra, sont tenus manuellement. Dans le cas contraire, le rejet de comptabilité peut être prononcé.

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 94.

² Idem.

³ Ibid. P 95.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Les vérificateurs ne doivent pas, par exemple, fonder leur décision de rejet sur le seul fait que les recettes ne sont comptabilisées que globalement en fin de journée. Dans un commerce de détail, la multiplicité et le rythme très élevé des ventes de faibles montants, font pratiquement obstacle à la tenue d'une main courante.¹

1.2.1.2. Comptabilité privée de toute valeur probante du fait de l'absence de pièces justificatives

L'absence de pièces justificatives (factures, mémoires, pièces de dépenses...) prive la comptabilité de toute valeur probante et engendre son rejet.

Il y a lieu de souligner, à cet égard, que le rejet de la comptabilité est subordonné dans ce cas à la fréquence des omissions, c'est à dire à l'absence de plusieurs pièces justificatives.

Néanmoins, si la pièce non produite a pour effet, à elle seule d'influer sensiblement sur les résultats de l'entreprise, le rejet de comptabilité peut être prononcé.

Par ailleurs, il est souligné que les documents produits à l'appui des écritures comptables doivent eux-mêmes être probants. C'est ainsi que n'ont pas le caractère probant :

- Une reconnaissance de dette non enregistrée en comptabilité ni passé en forme authentique ;
- Une facture n'ayant pas de date certaine ;
- Des bons de caisse sans authenticité certaine... etc.²

1.2.1.3. Comptabilité comportant des erreurs, omissions, inexactitudes graves et répétées afférentes aux opérations comptabilisées :

La comptabilité doit non seulement être régulière et probante sincère. Dans ce sens, les opérations comptabilisées ne doivent pas donner lieu à des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées. En effet, ces dernières constituent des infractions de nature à établir, compte tenu de leur répétition, le défaut de sincérité de la comptabilité présentée et par la même aboutir à son rejet.

L'absence de sincérité doit être prouvée par le vérificateur. Une simple erreur ou omission isolée ne peut justifier un rejet de comptabilité.

Certains faits non limitativement énumérés ci-dessous, peuvent constituer des motifs valables pour douter de la sincérité de la comptabilité :

- Minoration répétée des recettes ;
- Enregistrement non chronologique des opérations ;
- Factures falsifiées ou fictives ;
- Double inscription de factures ;
- Soldes créditeurs de caisse répétés et importants ;
- Opérations non comptabilisées ...etc.³

1.2.2. les conséquences du rejet de comptabilité

Aux termes des dispositions en vigueur, le rejet de comptabilité n'entraîne pas pour le contribuable la perte de la possibilité de faire-part à l'administration de sa position. En effet, la

¹Guide de vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** p 95.

² Idem. p 96.

³Ibid.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

procédure contradictoire s'applique même en cas de rejet de comptabilité avec tout ce que cela implique comme obligation d'envoi de la notification et de réponse aux observations formulées par le contribuable. Il y a lieu, toutefois de signaler qu'en matière de preuve, la charge incombe en cas de rejet non pas à l'administration mais au contribuable vérifié.¹

2. Résultats du contrôle (Vérification de comptabilité)

La fin du contrôle (vérification de comptabilité) est marquée par l'envoi :

- soit d'un avis d'absence de redressements ;
- soit d'une notification de redressements.

La notification de redressements est l'acte administratif par lequel le vérificateur porte à la connaissance du contribuable, les impositions complémentaires (droits en principal et pénalités) qu'il envisage de mettre à la charge de celui-ci, à l'issue du contrôle.

L'envoi de la notification ouvre la phase de la procédure de redressement, qui peut revêtir différents aspects.

Pour effectuer les redressements, l'Administration utilise soit la procédure contradictoire, soit une procédure d'office (taxation d'office, évaluation d'office, rectification d'office). Des procédures dites exceptionnelles peuvent également être mises en œuvre.²

3. Procédures de redressements

La mise en œuvre de la procédure de redressement dépend essentiellement du comportement du contribuable concernant le respect ou non de ses obligations fiscales et comptables.

L'administration fiscale procède aux redressements fiscaux, qui comportent les rectifications fiscales des déclarations faites par le contribuable qui ont des anomalies plus ou moins importantes.

À cet effet, Ces redressements fiscaux peuvent se faire dans le cadre de trois types de procédures :

- Procédure contradictoire ;
- Procédures d'office ; Ou
- Procédures exceptionnelles.

3.1. Procédure contradictoire

La procédure de rectification (redressement) contradictoire concerne les contribuables qui se sont conformés à leurs obligations déclaratives et comptables.

En effet, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, le contribuable dispose de garanties plus fortes et l'administration supporte la charge de la preuve du bien-fondé des rehaussements.³

¹Guide de vérificateur de comptabilité, **Op.cit.** P 97.

² Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifieur, Edition 2022, p 31.

³Site : Ladreit de Lacharriere Avocats, la procédure de rectification contradictoire, <https://www.ladreit-de-lacharriere-avocats.fr/>, consulté le 07/04/2023 à 00 :20.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

C'est la procédure de rectification de droit commun. Elle permet de constater les insuffisances, inexactitudes ou omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances.¹

Cette procédure de redressement contradictoire consiste en :

- La notification des redressements ;
- Le droit de réponse du contribuable.

3.1.1. La notification des redressements

Les résultats d'une vérification de comptabilité doivent être portés à la connaissance du contribuable vérifié sur la base d'une notification de redressement et ce même en l'absence de redressements ou en cas de rejet de comptabilité.²

Selon l'article 20, alinéa 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.

La notification de redressement est adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise au contribuable contre accusé de réception.

La notification de redressement doit être suffisamment détaillée et motivée, elle doit également reprendre les dispositions des articles sur lesquels reposent les redressements, de manière à permettre au contribuable de reconstituer les bases d'imposition et de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

Le contribuable vérifié doit être informé, dans le cadre de la notification de redressement, qu'il a la possibilité de solliciter dans sa réponse l'arbitrage pour des questions de faits ou de droit, selon le cas, du Directeur des Grandes Entreprises, du Directeur des Impôts de wilaya, ou du chef du centre des Impôts, ou chef du service des recherches et vérifications.

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.³

3.1.2. Le droit de réponse du contribuable

Le contribuable dispose d'un délai de quarante (40) jours pour faire parvenir ses observations ou son acceptation. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite.

- Avant l'expiration du délai de réponse, l'agent vérificateur doit donner toutes explications verbales utiles au contribuable sur le contenu de la notification si ce dernier en fait la demande ;

¹ Direction générale des impôts, Ministère de l'économie, de l'emploi et du développement durable, instruction N° 009/ MEEDD/ DGI/ DLC du 13 juin 2012 portant commentaires des dispositions du CGI relatives au contrôle fiscal, p 08.

² Les procédures de contrôle fiscal, **Op.cit.** p 08.

³ Idem.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

- Il peut également, après la réponse, entendre le contribuable lorsque son audition paraît utile ou lorsque ce dernier demande à fournir des explications complémentaires.¹

3.1.2.1. Le contribuable donne son accord

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

3.1.2.2. Le contribuable formule des observations

Trois cas sont à considérer :

- Si les observations du contribuable sont reconnues fondées en tout ou partie, l'administration abandonne ou modifie son projet de redressement ;
- Si les observations du contribuable sont rejetées, l'administration doit informer le contribuable par une réponse également détaillée et motivée ;
- Si cette dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la prise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours est accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations.³

Cette procédure se distingue nettement de procédure unilatérale mises en œuvre à l'encontre des contribuables qui ne respectent pas leurs obligations déclaratives.

3.2. Procédure d'office

Il s'agit des procédures de :

- Rectification d'office ;
- Taxation d'office ;
- Evaluation d'office.

Lorsqu'elle met en œuvre ces procédures, l'Administration détermine de manière unilatérale, les bases imposables et les droits dus par le contribuable.

Les procédures d'office ne permettent pas de bénéficier des droits attachés à la procédure contradictoire. Elles excluent donc tout dialogue et sont par conséquent pénalisantes pour les contribuables.

Les contribuables qui y sont soumis doivent, en cas de contestation, démontrer le caractère excessif des impositions.⁴

3.2.1. La procédure de taxation d'office

La taxation d'office se concrétise par une décision administrative dont l'objet consiste dans l'évaluation de l'assiette et la liquidation de l'impôt d'une manière unilatérale prise à

¹ Code des procédures fiscal, Article 20-6, Algérie, 2023, p 17.

² Les procédures de contrôle fiscal, **Op.cit.** p 08.

³ Idem. Pp. 08-09.

⁴ Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifié, **Op.cit.** Pp 33-34.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

l'encontre du contribuable qui ne se conforme pas à ses obligations vis-à-vis du fisc. Ainsi présentée, la taxation d'office apparaît comme une procédure à la fois nécessaire et dangereuse.

La taxation d'office peut être nécessaire dans la mesure où elle pourrait constituer la solution adéquate pour garantir l'accomplissement du devoir fiscal, assurer l'égalité de tous devant l'impôt et juguler la fraude fiscale.¹

Elle est applicable dans le cas où le contribuable n'a pas rempli ses obligations fiscales.

Ainsi, est taxé d'office :

- A. Tout contribuable qui n'a pas souscrit dans les délais légaux ses déclarations en matière :
 - D'impôt général sur le revenu ;
 - De taxes sur le chiffre d'affaires et autres taxes indirectes ;
 - D'impôt sur le revenu foncier et / ou d'impôt sur le patrimoine foncier ;
 - D'impôts et de taxes retenus à la source ;
 - De droits d'enregistrement et de timbre.
- B. Tout contribuable qui n'a pas déposé dans les délais légaux la déclaration des résultats
- C. Tout contribuable qui s'est abstenu de répondre aux demandes de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications de l'Administration fiscale, ou dont la réponse équivaut à un refus de répondre.²
- D. Lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers ;
- E. Si le contribuable ne détient pas de comptabilité régulière ou, de livre spécial prévu aux articles 66 et 69 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, permettant de justifier le chiffre d'affaires déclaré ;
- F. Lorsque la comptabilité n'est pas présentée ;
- G. Lorsqu'il s'agit d'entreprise étrangère ne disposant pas d'installation professionnelle en Algérie qui, passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés s'est abstenue de répondre à la demande du service des Impôts, l'invitant à désigner un représentant en Algérie.³

3.2.2. La procédure de rectification d'office

Les résultats déclarés par les contribuables peuvent être rectifiés d'office par l'Administration dans les cas suivants :

- Non-présentation des documents comptables et pièces annexes ;
- Erreurs graves ou répétées dans la comptabilisation des opérations effectuées ;
- Défaut de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;
- Tenue de comptabilité parallèle ;
- Déclarations comportant des erreurs matérielles, non régularisées par le contribuable.⁴

3.2.3. L'évaluation d'office

¹ KRAIEM.S, La taxation d'office de l'entreprise, p 01.

² Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifié, Op.cit. Pp 34-35.

³ Code des procédures fiscales, Article 44, Algérie, 2023, pp 38-39.

⁴ Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifié, Op.cit. p 36.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

Si le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition.¹

Elle est mise en œuvre en cas d'opposition ou d'empêchement d'un contrôle fiscal par un contribuable.²

Il convient également de préciser que l'opposition à contrôle fiscal est un acte grave qui peut, au surplus, entraîner des poursuites correctionnelles pour fraude fiscale.³

3.3. Les procédures exceptionnelles

3.3.1. La procédure de taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie

Elle est réservée aux cas exceptionnels où le revenu évalué d'après un barème forfaitaire établi par la loi, excède le montant des revenus déclarés.⁴

3.3.2. La procédure de répression des abus de droit

L'abus de droit est constitué par des manœuvres destinées à dissimuler la véritable portée d'un contrat ou d'une convention. Il s'agit des manœuvres qui ont pour effet, par exemple, de réduire le montant des d'enregistrement normalement dus ou encore de déguiser des transferts de bénéfices.

Ce type d'acte n'est pas opposable à l'Administration qui est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.⁵

4. La notification définitive

La notification de la position définitive du service intervient dès réception de la réponse du contribuable ou après expiration du délai de réponse de 40 jours.

Lorsque le contribuable ne répond pas dans le délai prescrit, l'Administration confirme le redressement par une notification définitive qui doit lui être adressé dans les délais légaux.⁶

En cas d'accord du contribuable, l'Administration confirme les redressements envisagés par une notification définitive.⁷

Si les observations du contribuable sont admises par l'Administration, celle-ci adresse une notification définitive sur les bases acceptées.

Lorsque les observations présentées par le contribuable dans le délai prescrit expriment un désaccord, l'Administration confirme les redressements qu'elle maintient par une notification définitive de redressements.⁸

Selon l'article 20, alinéa 6, du (CPF), Lorsque l'agent vérificateur rejette les observations du contribuable, il doit l'en informer par correspondance également détaillée et

¹ Code des impôts directs et taxes assimilées, Article 321, Algérie, 2023, p 132.

² ALTIOR PARTNERS, **Op.cit.**

³ Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifié, **Op.cit.** p 35.

⁴ Idem. p 36.

⁵ Ibid. Pp. 36-37.

⁶ Ibid. pp. 32-33.

⁷ Ibid. P 33.

⁸ Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifié, **Op.cit.** p 33.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

motivée. Si cette dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la prise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours est accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations.

En tout état de cause, après la notification définitive de redressements, l'Administration établit un état de liquidation et adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant est immédiatement exigible.

Dans l'hypothèse où la vérification n'aboutit à aucun redressement, l'Administration est tenue d'en informer le contribuable. Cette information est réalisée au moyen d'une notification d'absence de redressement.¹

La notification définitive annonce la clôture de la vérification et rédaction du rapport de vérification qui sera présenté ci-dessus ;

5. L'achèvement de la vérification

L'achèvement d'une vérification fiscale et comptable est subordonnée à :

- La rédaction d'un rapport de vérification ;
- L'émission d'un rôle ;
- L'annotation du dossier fiscal du contribuable vérifié.

5.1. Elaboration du rapport de vérification

Le rapport de vérification est un document par lequel les vérificateurs clôturent définitivement la vérification.

Il doit comporter l'ensemble des renseignements et des éléments chiffrés permettant de s'assurer du respect des procédures, d'apprécier et d'évaluer les résultats des contrôles opérés.²

Il devra mentionner également :

- Si l'avis de vérification a été adressé par voie postale, sous pli recommandé avec accusé de réception ou remis en mains propres au contribuable vérifié contre accusé de réception ;
- La durée du délai supplémentaire éventuellement accordé pour le début du contrôle sur place ainsi que les raisons ayant motivé son octroi ;
- La nature des investigations préliminaires à la vérification effectuées (recoupements bancaires, recoupements clients, interventions diverses ...etc.) en indiquant la désignation des organismes ou opérateurs contractés;
- La nature des infractions relevées ainsi que les sanctions applicables avec référence aux textes les prévoyant.³

Par ailleurs, les documents ci-dessous, devront, obligatoirement, être annexés aux exemplaires du rapport de vérification destinés à la DRV, la DRI et à l'Inspection d'Assiette territorialement compétente :

¹Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifié, **Op.cit.** p 33.

² HOCINE.N, **Op.cit.** pp. 33-34.

³ ALCHOUT.W et ABDERRAHMANI.M, **Le contrôle fiscal Procédures de vérification de la comptabilité (Centres des Impôts de la Wilaya de Bejaia)**, Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme Master en finances et comptabilité, Option : comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira- Bejaia, Promotion 2020/2021, p 35.

- Copie de l'avis de vérification ;
- Etat comparatif des bilans ;
- Relevé de comptabilité ;
- Copie des notifications de redressement ;
- Copie des réponses du contribuable ;
- Fiche de solvabilité ;
- Fiche de surveillance ;
- Fiche de synthèse ;
- Copies des rôles et avertissements.¹

5.2. Emission du rôle

Etat reflétant par nature d'impôts, les droits et pénalités constatés ainsi que le montant total à payer par le contribuable.

A l'issue des opérations du contrôle fiscal, les vérificateurs doivent dresser les rôles d'imposition sur lesquels seront repris les redressements arrêtés d'une part au nom de la société vérifiée, et d'autre part au nom des associés au titre de l'impôt sur le revenu global.

Il importe de préciser que les projets de rôle, en question sont établis par les vérificateurs adressés au Directeur des Impôts de Wilaya pour homologation et notification au contribuable.

En conséquence, les vérificateurs ne doivent en aucune manière signer les rôles dont il s'agit et se contenter de la conservation des copies afférentes au niveau du rapport de vérification.²

5.3. Annotation du dossier fiscal

Toutes les bases d'imposition ainsi que les références de la vérification doivent être consignés dans le dossier fiscal du contribuable.³

Les vérificateurs doivent également faire apparaître le chiffre d'affaires retenu, le chiffre d'affaires déclaré et la différence dégagée par exercice.⁴

Le vérificateur classe le dossier et le renvoi à l'inspection.

6. Les sanctions

Suite à un contrôle fiscal, des sanctions fiscales et des sanctions pénales ainsi que des sanctions particulières sont appliquées aux contribuables qui ne respectent pas et qui ne sont pas acquittés de leurs obligations fiscales envers l'Etat et qui pratiquent des manœuvres frauduleuses.

6.1. Les sanctions fiscales

Les sanctions fiscales sont des sanctions pécuniaires appliquées par l'administration en vertu de la loi sous le contrôle de juge. Elles sont principalement constituées par des intérêts ou des majorations de droits et des amendes fiscales.

¹ HOCINE.N, **Op.cit.**, pp. 33-34.

² ALCHOUT.W et ABDERRAHMANI.M, **Op.cit.** PP 34-35.

³ HOCINE.N, **Op.cit.** p 34

⁴ ALCHOUT.W et ABDERRAHMANI.M, **Op.cit.** p 35.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

6.1.1. Retard dans le dépôt des déclarations

Lorsque l'administration fiscale a décelé des retards dans le dépôt des déclarations concernant certains impôts et taxes, et lorsque ces déclarations ont été produites après l'expiration des délais fixés par la législation, le contribuable subira ces sanctions :

L'administration impose à ce contribuable de payer une pénalité, soit :

- Un taux de majoration de 25% s'il dépasse deux mois suivant la date d'expiration des délais d'échéances ;
- Si le retard dépasse un mois, le taux de pénalité est de 20% ;
- Si le retard n'excède pas un mois, le taux est fixé à 10%.

Le dépôt tardif des déclarations portant la mention « néant » et celles souscrites par les contribuables bénéficiant d'une exonération ou dont les résultats sont déficitaires 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.¹

6.1.2. Insuffisance dans les déclarations des contribuables

Lorsqu'un contribuable, tenu de souscrire des déclarations comportant l'indication des bases ou éléments à retenir pour l'assiette de l'impôt, déclare ou fait apparaître un revenu ou un bénéfice insuffisant ou inexact, le montant des droits éludés ou compromis est majoré de :

- 10%, lorsque le montant des droits éludés est inférieur ou égal à cinquante mille dinars algériens (50.000 DA) ;
- 15%, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à cinquante mille dinars algériens (50.000 DA) et inférieur ou égal à deux cent mille dinars algériens (200.000 DA) ;
- 25%, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à deux cent mille dinars algériens (200.000 DA).²

6.1.3. Empêchement d'un contrôle fiscal au sein d'une entreprise

Lorsque les vérificateurs se présentent à l'entreprise pour effectuer la vérification, quiconque qui met les agents habilités à constater les infractions à la législation des impôts dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende fiscale de 10.000 à 30.000 DA.

Cette amende est fixée à 50.000 DA, lorsque, lors d'une visite, il est constaté que l'établissement est fermé pour des raisons visant à empêcher le contrôle des services fiscaux.

En cas de deux visites successives, le montant de l'amende est porté au triple.³

6.1.4. Le cas de défaut de facturation

Le défaut de facturation ou de sa présentation entraîne l'application d'une amende dont les tarifs sont fixés comme suit :

¹ Code des impôts directs et taxes assimilés, Article 322, Algérie, 2023, p 132.

² Code des impôts directs et taxes assimilés, Article 193-1, Algérie, 2023, p 88.

³ Code des impôts directs et taxes assimilés, Article 304, Algérie, 2023, p 129.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

- 50.000 DA pour les commerçants détaillants ;
- 500.000 DA pour les commerçants grossistes ;
- 1.000.000 DA pour les producteurs et les importateurs. En cas de récidive, il est fait application du double de ces tarifs.

Les agents dûment qualifiés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur sont également habilités à constater le défaut de facturation.¹

6.2. Les sanctions pénales

La sanction pénale désigne l'ensemble des peines prévues par le code pénal qui ont pour objectif de sanctionner l'auteur d'une infraction pénale qui désigne la violation de la loi.²

Toute personne qui emploie des manœuvres frauduleuses est exposée aux sanctions pénales.

L'Article 303 du code des impôts directs et taxes assimilées fixe les sanctions pénales comme suit :

- 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.

6.3. Les sanctions particulières

Les contribuables coupables d'infractions fiscales peuvent être frappés par des sanctions ne consistant ni dans le versement d'une somme d'argent, ni dans une peine d'emprisonnement.

Pour des délits commis en matière fiscale peut ainsi, à titre de peine complémentaire, interdire temporairement au contribuable condamné l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou libérale directement ou par personne interposée que ce soit pour son compte ou celui d'autrui. Le tribunal peut également suspendre le permis de conduire du condamné. La durée de ces deux mesures ne peut excéder trois ans et peut être doublée en cas de récidive.

Les entreprises dont les dirigeants ont fait l'objet d'une condamnation pénale pour fraude fiscale peuvent, sur décision du tribunal, être privées pendant une période maximale de

¹ JOURNAL OFFICIEL, Loi n°02-11 du 20 Chaoual 1423 correspondant au 24 décembre 2002 Portant loi de finances pour 2003, Article 65, N° 86, 41ème ANNEE, P 23.

² Site : Justifit, <https://www.justifit.fr/b/guides/droit-penal/sanction-penale/>, consulté le 09/04/2023 à 13 :00.

Chapitre 02 : La procédure de vérification de comptabilité

dix ans, de la possibilité d'obtenir des commandes de fournitures ou de travaux de la part de l'Etat et des collectivités publiques.¹

¹ AMIRAT L. et HAMMOUCHE O, Op.cit. P. 50.

Conclusion du chapitre

Tout au long de ce chapitre, nous avons tenté de mettre en lumière la procédure de vérification de comptabilité.

La vérification de comptabilité est une des procédures du contrôle fiscal, elle porte sur tous les impôts et taxes, elle concerne des personnes physiques ou morales exerçant une activité commerciale. Elle est considérée comme étant le moyen le plus efficace pour détecter les anomalies, erreurs et les tentations de fraude.

La vérification de comptabilité a pour objet d'examiner, dans les locaux de l'entreprise, la comptabilité en la confrontant à certaines données de fait ou matérielles, afin de s'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables. Dans le cas contraire, Lorsque les conditions ne sont pas réunies, elle peut être rejetée par l'administration. Ces rejets sont dus dans la majorité des cas au manque de rigueur et de sincérité des contribuables tout en procédant ensuite aux redressements fiscaux pour que le contribuable rectifie les insuffisances et donne des éclaircissements.

Afin d'assurer la protection des intérêts de trésor, L'administration fiscale applique des sanctions fiscales et des sanctions pénales au contribuable qui ne présente pas sa bonne foi de respecter les obligations fiscales.

Chapitre 03 :

Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Introduction du chapitre

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (DIAO)

1. Présentation de la Direction Générale des Impôts
2. Structure organisationnel de la DGI
3. Présentation de la Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest
 - 3.1. Présentation générale de la DIW d'Alger Ouest
 - 3.2. L'organigramme de la Direction des Impôts
 - 3.3. Présentation de l'organigramme de la Direction

Section 02 : Illustration d'un cas pratique de vérification de comptabilité

1. Présentation et position fiscale de l'entreprise vérifiée
 - 1.1. Présentation de l'entreprise vérifiée
 - 1.2. Position fiscale
2. Phase préparatoire de la vérification
 - 2.1. Programmation de vérification
 - 2.2. Préparation de la vérification
3. L'exécution de la vérification
 - 3.1. Etablissement et l'envoi de l'avis de vérification
 - 3.2. L'intervention sur place
 - 3.3. Examen de la comptabilité
4. Conclusion de la vérification
 - 4.1. Notification de redressement primitive
 - 4.2. Réponse du contribuable
 - 4.3. Notification définitive
 - 4.4. Achèvement de la vérification

Conclusion du chapitre

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Introduction du chapitre

La vérification de comptabilité est l'une des méthodes les plus utilisées du contrôle fiscal, elle joue un rôle très important dans la lutte contre la fraude fiscale.

Notre objectif à travers ce chapitre est de mieux comprendre la procédure de vérification de comptabilité.

Pour faciliter l'étude de cas pratique, ce troisième chapitre sera consacré dans un premier lieu à la présentation de l'organisme d'accueil d'une manière générale, en second lieu nous allons présenter un cas pratique qui retrace une vérification de comptabilité qui est la partie la plus importante du contrôle fiscal d'une personne morale en l'occurrence, « SARL ».

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Cette section sera consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil où notre étude a eu lieu. Mais avant tout, nous commencerons d'abord par présenter la Direction Générale des Impôts (DGI).

Dans ce contexte, nous nous intéresserons dans notre étude à la Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest (DIAO).

1. Présentation de la Direction Générale des Impôts

La Direction Générale des Impôts est une structure centrale du Ministère des Finances, elle est chargée de ;

- Veiller à l'étude, à la proposition et à l'élaboration des textes législatifs et réglementaires ainsi qu'à la mise en œuvre des mesures nécessaires pour l'établissement de l'assiette, la liquidation et le recouvrement des impôts, droit, taxes fiscales et parafiscales;
- Veiller à la préparation et à la négociation des conventions fiscales internationales et des accords internationaux comportant des dispositions fiscales ou parafiscales;
- Mettre en œuvre les mesures nécessaires de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ;
- Veiller à la prise en charge du contentieux administratif et judiciaire concernant les impôts, droits et taxes de toute nature;
- Mettre en œuvre les instruments d'analyse, de contrôle de gestion et de rendement des services de l'administration fiscale, notamment les indicateurs de performance des services fiscaux;
- Veiller à l'amélioration des relations des services fiscaux avec les contribuables.¹

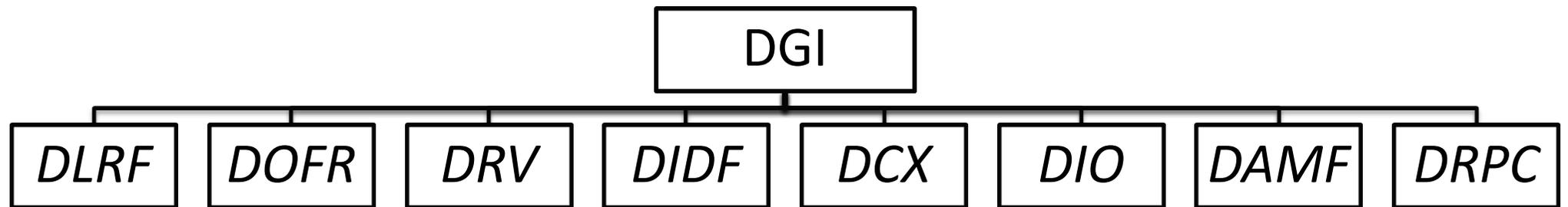
2. Structure organisationnel de la DGI

L'administration centrale DGI est composée de 8 directions centrales:

- *Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales (DLRF)*
- *Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement (DOFR)*
- *Directions des Recherches et Vérifications (DRV)*
- *Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales (DIDF)*
- *Direction du Contentieux (DCX)*
- *Direction de l'Informatique et de l'Organisation (DIO)*
- *Direction de l'Administration des Moyens et des Finances (DAMF)*
- *Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC)*

¹ Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 06/05/2023 à 09 :50.

Figure N° 05: Les directions centrales de la DGI



Source : Elaboré par nos soins sur la base du site de la DGI.¹

¹ Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 06/05/2023 à 10 :00.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

3. Présentation de la Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest

Dans ce point, nous allons présenter la DIW d'Alger Ouest, ses différents sous-directions et bureaux ainsi que leurs missions.

3.1. Présentation générale de la DIW d'Alger Ouest

La Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest, comme toutes les autres directions des impôts d'autre wilayas, est chargée principalement de :

- Assurer l'autorité hiérarchique des centres des impôts et des centres de proximité des impôts ;
- Veiller au respect de la réglementation et de la législation fiscale, au suivi, au contrôle de l'action des services et à la réalisation des objectifs fixés ;
- Organiser la collecte des éléments nécessaires à l'élaboration des prévisions fiscales ;
- Analyser et évaluer, périodiquement, l'activité des services relevant de sa compétence, en dresser la synthèse et proposer toute mesure de nature à améliorer leur action ;
- Contrôler la prise en charge et la liquidation pour chaque bureau de recettes et d'en suivre l'apurement ;
- Suivre l'évolution des actions en justice en matière de contentieux de l'assiette ;
- Organiser la collecte et l'exploitation de l'information fiscale ;
- Elaborer les programmes d'intervention auprès des contribuables, en suivre la mise en œuvre et en évaluer les résultats ;
- Instruire les requêtes, organiser les travaux des commissions de recours, assurer le suivi du contentieux et tenir à jour les dossiers y afférents ;
- Diffuser les informations et les avis en direction des contribuables.¹

3.2. L'organigramme de la Direction des Impôts

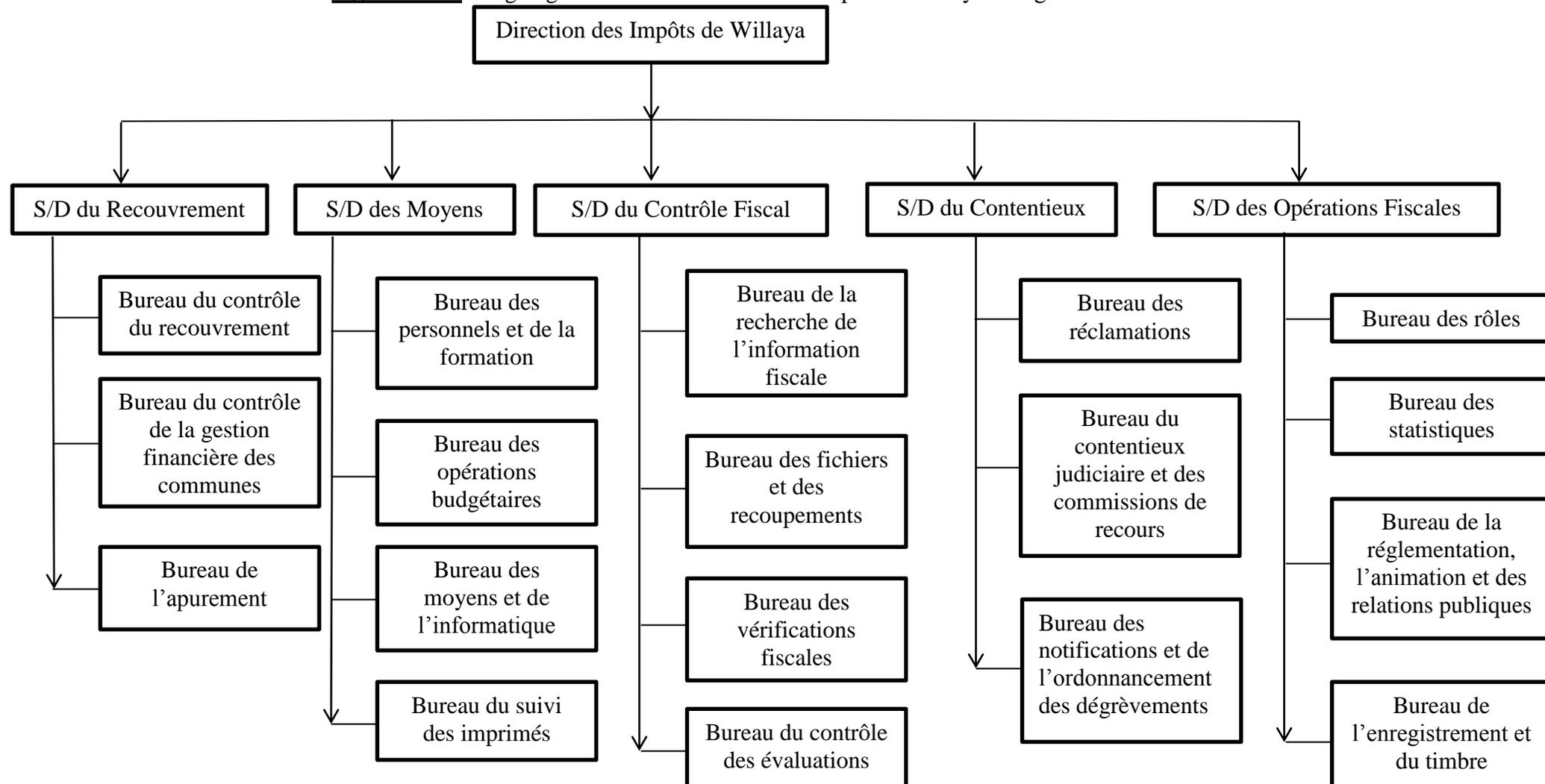
La Direction des Impôts d'Alger Ouest est composée de cinq sous directions qui sont présentées ci-dessous :

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

¹ Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 06/05/2023 à 10:30.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Figure N° 06 : Organigramme de la Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest



Source : Elaboré par nos soins sur la base des documents de la Direction des Impôts de la Wilaya (DIW)

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

3.3. Présentation de l'organigramme de la Direction

La structure de la Direction des Impôts de Wilaya (DIW) d'Alger Ouest est composée de cinq (05) sous directions et chaque sous-direction contient des bureaux qui sont comme suit :

3.3.1. La sous-direction des opérations fiscales

Elle est chargée de :

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

Elle est composée de (Quatre) 04 bureaux :

- Bureau des rôles ;
- Bureau des statistiques ;
- Bureau de la réglementation, de l'animation et des relations publiques ;
- Bureau de l'enregistrement et du timbre.¹

3.3.2. La sous-direction du contentieux

Elle est chargée d'assurer :

- 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.

Elle est composée de (Trois) 03 bureaux :

- Bureau des réclamations ;
- Bureau du contentieux judiciaire et des commissions de recours ;
- Bureau des notifications et de l'ordonnancement des dégrèvements.²

3.3.3. La sous-direction des moyens

Elle est chargée de :

- 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.

Elle est composée de 04 bureaux :

- Bureau des personnels et de la formation ;

¹ Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 07/05/2023 à 07 :30.

² Idem.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

- Bureau des opérations budgétaires ;
- Bureau des moyens et de l'information ;
- Bureau de suivi des imprimés.¹

3.3.4. La sous-direction du recouvrement

Elle est chargée de :

- 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;
- Le contrôle et l'assistance des recettes en vue de l'assainissement des comptes des recettes des impôts en vue de l'apurement et l'assainissement des comptes.

Elle est composée de 03 bureaux :

- Bureau du contrôle du recouvrement ;
- Bureau de l'apurement ;
- Bureau du contrôle de la gestion financière des communes.²

3.3.5. La sous-direction du contrôle fiscal

Elle est chargée de :

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

Elle est composée de 04 bureaux :

3.3.5.1. Bureau de la recherche de l'information fiscale

Il est chargé notamment de :

- La constitution du répertoire des sources locales d'informations concernant l'assiette, le contrôle ainsi que le recouvrement de l'impôt;
- L'exécution des programmes d'intervention et de recherche et la mise en œuvre du droit de communication, du droit d'enquête, du droit de visite en coordination avec les services et les institutions concernées.³

3.3.5.2. Bureau des fichiers et recoupements

Il est chargé notamment de :

¹ Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 07/05/2023 à 07 :40.

² Idem.

³ Ibid.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

- La constitution et la gestion des divers fichiers tenus;
- La prise en charge des demandes d'identifications fiscales des contribuables;
- Le contrôle de l'exploitation par les services concernés des données de recoupement et l'établissement des situations statistiques et bilans périodiques d'évaluation des activités du bureau.

3.3.5.3. Bureau des vérifications fiscales

Il est chargé notamment d'assurer :

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

3.3.5.4. Bureau du contrôle des évaluations

Il est chargé notamment de :

- La réception et l'exploitation des actes de mutation à titre onéreux ou gratuit;
- La participation aux travaux d'actualisation des termes de références;
- Le suivi des travaux d'expertise dans le cadre des demandes exprimées par les pouvoirs publics.¹

A l'issue de notre stage effectué à la Sous-Direction du Contrôle Fiscal de la Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest, nous avons jugé utile d'élaborer une étude pratique sur la Vérification de Comptabilité (VC) afin d'apporter plus d'éclaircissement aux éléments précédemment étudiés.

¹ Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>, consulté le 07/05/2023 à 08 :00.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Section 02 : Illustration d'un cas pratique de vérification de comptabilité

Pour mieux comprendre les démarches suivies par les vérificateurs que nous avons exposées dans le deuxième chapitre, nous présentons dans ce qui suit un exemple d'une société d'Importation & Production (Engineering Product, production Produits chimiques) qui a été vérifiées par la DIW d'Alger Ouest.

Dans cette section, nous présenterons une société qui a fait objet de vérification de comptabilité.

1. Présentation et position fiscale de l'entreprise vérifiée

1.1. Présentation de l'entreprise vérifiée

Le contribuable étudié s'agit d'une « SARL X » dont l'activité est « IMPORTATION & PRODUCTION (Engineering Product) », dont le siège social est à Dely Ibrahim- ALGER.

Au titre de l'exercice 2021, la « SARL X », a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices : 2017, 2018, 2019, 2020, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, TAP, IBS, IRG, IRG/SALAIRES et autres IMPOTS & TAXES.

1.2. Position fiscale

De par l'activité exercée par la société en l'occurrence, Importation & Production, elle est obligatoirement soumise aux impôts et taxes désignées ci-après :

- A la TAP (Taxe sur l'Activité Professionnelle) sur l'ensemble des vents déclarés selon l'article 217 à 231 du code des impôts directs au taux 2% ;
- A l'IRG /SALAIRE sur l'ensemble des salaires versés aux personnels (article 9 à 11 et 104 du CIDTA) ;
- A l'IRG sur l'ensemble des revenus de la « SARL X » déclarés en vertu des articles 9 à 11 et 104 du CIDTA ;
- A la TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée) sur les ventes déclarées suivant les articles 2 à 21 du CTCA au taux de 19% pour les exercices 2017, 2018, 2019 et 2020 ;
- A l'IBS (Impôt sur les Bénéfices des Sociétés) pour les bénéfices réalisés au taux de 26% pour les exercices 2017 et 2018, et au taux de 19% pour les exercices 2019 et 2020 suivant l'article 150 du CIDTA ;
- Aux Droits de timbre sur l'ensemble des ventes encaissées en espèces selon les articles 100 à 103 du code de timbre ;
- Aux Droits d'enregistrement (articles 02 et 04 du code de l'enregistrement).

Les droits éludés seront majorés des pénalités prévues par la réglementation en vigueur selon les dispositions des articles 193, 402 du CIDTA et 116 du CTCA.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

2. Phase préparatoire de la vérification

2.1. Programmation de vérification

En pratique toute vérification de comptabilité est subordonnée à un programme, autrement dit, un contribuable soit personne physique ou morale ne peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité sauf s'il est programmé à ce type de contrôle.

La « SARL X », a été programmée pour une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019 et 2020.

2.2. Préparation de la vérification

Une fois le programme de vérification de comptabilité est reçu, les affaires seront réparties par mission, tel que chaque mission a deux vérificateurs au niveau de la Sous-Direction du Contrôle Fiscale (SDCF) d'Alger Ouest, pour être lancés selon un programme de sorties arrêtés par les chefs de brigades.

La « SARL X », a été vérifiée par deux agents de la DIAO/SDCF/BVF/BA ayant le grade d'inspecteur, et un Chef de brigade ayant le grade d'inspecteur divisionnaire.

NB

La Direction des Impôts d'Alger Ouest est composée de 7 Brigades.

La préparation de la procédure de vérification de comptabilité est passée par plusieurs étapes, à savoir :

2.2.1. Retrait et Examen de dossier fiscal

2.2.1.1. Retrait de dossier fiscal

Le vérificateur a procédé au retrait du dossier fiscal de la « SARL X » auprès de l'inspection des impôts gérant l'activité de celle-ci.

Lors du retrait du dossier fiscal auprès de l'inspection, le vérificateur consulte sur place le dossier pour s'assurer que ce dernier contient toutes les pièces à savoir les déclarations, notamment, celles concernant les périodes vérifiées et élabore une attestation de décharge signée par les vérificateurs et le chef d'inspection des impôts. Cette dernière comporte certains renseignements concernant le contribuable à inspecter, qui sont comme suit :

- Les bilans et les Comptes de Résultat ;
- Fiches récapitulatives de la TVA, TAP, G50, ...etc. ;
- Renseignement en provenance des tiers (clients, fournisseurs, banque, ...etc.) ;
- Information supplémentaires (forme juridique, la déclaration de l'existence, ...etc.).

Après avoir consulté le dossier fiscal, le vérificateur passe à l'examen de ce dernier.

2.2.1.2. Examen de dossier fiscal

Avant l'établissement de l'avis de vérification et pour mieux prendre connaissance de la société vérifiée, les vérificateurs doivent examiner tous les documents consignés dans son dossier fiscal afin de mieux connaître le contribuable et son activité pour en arriver à préparer le lancement de la procédure de vérification.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

2.2.2. Etude de la documentation technique

L'exploitation des déclarations souscrites permet d'établir certains documents utiles aux autres phases de contrôle, tels que :

2.2.2.1. L'état comparatif des bilans

Qui retrace les bilans annuels des quatre années vérifiées à savoir : 2017, 2018, 2019, 2020 pour avoir une idée globale sur l'évolution du patrimoine de la société.

2.2.2.2. Le relevé de comptabilité

Qui regroupe l'évolution du résultat de la société, du chiffre d'affaire et les diverses charges d'exploitation pour les quatre années. L'objectif est de reporter toutes les données du Compte de Résultat (CR) des quatre années à vérifier sur le tableau constitutif du relevé de comptabilité.

2.2.2.3. Les récapitulatifs de la TVA et la TAP

Ce sont des tableaux établis par le vérificateur, ils rapportent de façon détaillée les chiffres d'affaires (CA) ainsi que les impositions en matière de TVA et TAP de chaque exercice.

3. L'exécution de la vérification

3.1. Etablissement et l'envoi de l'avis de vérification

Le vérificateur a rédigé un avis de vérification le 30/05/2021 qui a été remis en main propre au gérant de la « SARL X », contre accusé de réception le 10/06/2021.

Cet avis de vérification contient les éléments suivants :

- Référence : N° 56/DIAO/SDCF/BVF/BA/21 ;
- Le nom ou la raison sociale du contribuable à vérifier qui est la société à responsabilité limitée « SARL X » ;
- Activité : IMPORTATION & PRODUCTION (Engineering Product);
- L'adresse : Dely Ibrahim- ALGER ;
- Date de l'avis de vérification : 30/05/2021 ;
- Date de remise de l'avis de vérification : 10/06/2021 ;
- Date et heure de la première intervention au sein de « SARL X » : 20/06/2021 à 09 h ;
- L'objet de l'exercice à vérifier : vérification de comptabilité pour les années 2017, 2018, 2019 et 2020 ;
- Les différents types d'impôts, droits et taxes à vérifier: TVA, TAP, IBS, IRG, IRG/Salaire et autres impôts et taxes ;
- La faculté donnée à la « SARL X » de se faire assister par un conseil de son choix tout au long de la vérification ;
- Nom, prénom et grade des vérificateurs et du chef de brigade.

Pour plus de précision, (**Annexe N° 04**).

Cet avis était accompagné de la charte concernant l'ensemble des droits et des obligations de la société vérifiée.

Un délai de 10 jours a été accordé à partir du jour de la remise de cet avis au contribuable afin de préparer sa comptabilité.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Après l'expiration des 10 jours de préparation, passe la première intervention à la date du 20/06/2021 à 09h, les vérificateurs sont intervenus au siège de la « SARL X ».

3.2. L'intervention sur place

Après avoir remis l'avis de vérification, le vérificateur a effectué une intervention sur place le 20/06/2021 à 09 h au siège social de la « SARL X ».

Les travaux de vérification sont établis sur place dans un bureau du siège de la « SARL X ».

3.3. Examen de la comptabilité

Les travaux de vérifications pour la « SARL X » ont débuté après expiration du délai de 10 jours, prévu par la réglementation en vigueur et après avoir rempli une fiche de début des travaux de vérification (**Annexe N° 05**).

L'examen de la comptabilité fait ressortir des anomalies comptables et fiscales. Un procès-verbal des anomalies est transmis au contribuable afin de porter des justifications et éclaircissements dans un délai de 30 jours, en l'invitant à une séance de débat contradictoire. Après avoir discuté de toutes les anomalies relevées, une notification de redressement primitive (**Annexe N° 06**) est remise au contribuable.

Cette première notification de redressement doit être élaborée, mentionnant toutes anomalies ou omissions ayant été retenues lors de la procédure de vérification on donnant un délai de 40 jours pour les justifier ou accepter le redressement.

Dans notre cas traité, la première notification envoyée à la « SARL X », dans laquelle une analyse de la comptabilité en la forme et en le fond a été effectuée afin de déceler les différentes erreurs de celle-ci.

L'examen des documents et pièces comptables en la forme et en le fond a fait ressortir les observations et anomalies suivantes :

3.3.1. Examen de la comptabilité en la forme

La comptabilité présentée est tenue suivant le système informatique centralisé comprend l'ensemble des documents comptables et registres prévus par la réglementation en vigueur notamment les articles 9 et 11 du code de commerce.

Selon l'article 20, alinéa 3 du (CPF), lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle peut porter sur l'ensemble des informations, données et traitements qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux. Les contribuables vérifiés, lorsqu'ils tiennent des comptabilités au moyen de systèmes informatisés, sont dans l'obligation de remettre aux vérificateurs de comptabilité le fichier des écritures comptables suite à la réquisition écrite de ces derniers.

3.3.2. Examen de la comptabilité en le fond

Concernant l'Exercice 2017

L'examen de la comptabilité au fond par les vérificateurs a permis d'établir les demandes d'explication suivantes :

- N° 432 du 28/06/ 2021

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

- N° 953 du 10/10/2021
- N° 966 du 11/10/2021
- N° 1516 du 21/10/2021

La « SARL X » vérifiée dispose d'un délai de trente jours pour répondre à chaque demande d'explication.

Aussi des séances de travail contradictoire ont été effectuées en présence du gérant de la « SARL X » ainsi que son comptable.

De ce fait, l'étude des réponses écrites, verbales ainsi que l'examen de la comptabilité de la « SARL X », permis aux vérificateurs de la DIAO de relever ce qui suit :

1. Le compte 625 fait apparaître des frais de restaurations d'un montant de 1 139 301 DA engagés aux employés, cette prestation fournie représente en fait des avantages en nature accordés aux employés (l'article 69 à 71 du CIDTA) et sera imposée à IRG au taux de 20%. Conformément à l'article 130-2 du CIDTA, cette régularisation s'applique également aux comptes suivants :

- Le compte 6130010 location de véhicules d'un montant de 2 891 293 DA.
- Le compte 6130003 location NADEEM HATEM d'un montant de 1 200 000 DA.
- Le compte 6130007 location RAMZI HYDRA d'un montant de 600 000 DA.
- Le compte 6130005 location DALY IBRAHIM (2) d'un montant de 720 000 DA.

Ces locations ont été engagées au profit du gérant et les directeurs administratifs.

2. L'examen du compte 613 fait apparaître des frais de location de l'ordre de 2 400 000 DA dont aucune pièce justificative n'a été fournie, de ce fait cette charge sera rejetée et imposée en matière IBS et IRG.

3. Le compte 623 fait ressortir des frais publicitaires (facteur N°23 et 25/2017 du fournisseur SARL MIRI CONCEPT) dans leurs valeurs unitaire dépasse 500 DA, la différence à réintégrer sera de l'ordre 390 000 DA et ce pour l'exercice 2017 conformément aux dispositions de l'article 169 du CIDTA.

4. L'étude du compte caisse révèle le règlement de factures de fournisseurs dont les montants excèdent 100 000 DA, seuil prévu par l'article 30 CTCA (16LF2010), de ce fait la TVA ayant grevé ces factures et qui a déjà fait objet de déduction sera reversée le montant global y correspondants sont de l'ordre de 807 169 DA avec l'application du taux de 25% de pénalité prévue par l'article 193 du CIDTA.

5. Le dépouillement des pièces de charges celle réglées par caisse a permis de constater que certaines sont justifiées par des pièces rejetées par leur forme, à savoir des bons puisque elles ne sont pas conformes au décret numéro 4/568 du 10/12/2005, relatives aux modalités d'établissement de la facture. Le montant global y afférent s'élève à 1 151 358 DA.

6. L'exploitation des déclarations G50 fait apparaître le défaut d'acquiescement de la taxe de formation et d'apprentissage qui sera rappelée dans la présente, et ce, conformément aux dispositions de la loi de finance N°06/24 des 26/12/2006 et J.O N° 49 du 30/08/2009.

7. Le pointage des factures et pièces concernant les importations a permis de relever des quittances représentant des pénalités douanières pour un montant global s'élevant à 300 000 DA. Ces dernières, comme toute pénalité ne sont pas déductibles, en vertu de l'article 141/6 du CIDTA.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Concernant l'Exercice 2018, 2019, 2020

L'examen de la comptabilité au fond a permis aux vérificateurs d'établir les demandes d'explication suivantes :

- N° 432 du 28/06/2021
- N° 503 du 10/10/2022
- N° 471 du 11/10/2022
- N° 472 du 21/10/2022

Aussi des séances de travail contradictoire ont été effectuées en présence du gérant de la « SARL X » ainsi que son comptable.

De ce fait, l'étude des réponses écrites, verbales ainsi que l'examen de comptabilité de la « SARL X » ont permis de relever ce qui suit :

1. L'état de rapprochement entre les chiffres d'affaire bilan de la « SARL X » et ceux déclarés sur G50 fait apparaître des discordances qui ont été abordés dans la demande d'explication N° 432 et suite à la réponse de la « SARL X », a permis de relever ce qui suit :

A. Des écarts d'encaissements d'ordre de 12 311 000 DA et 9 797 597 DA respectivement pour les exercices 2018 et 2019. Ces derniers seront rappelés en matière de TVA et de TAP.

B. Des chevauchements de déclaration d'encaissements comme suit :

Un encaissement afférent à l'exercice 2018 déclaré en 2020 d'ordre de 11 305 000 DA.

Ces différés d'impôts seront régularisés par application des pénalités en matière de TVA et TAP.

2. L'étude du journal auxiliaire banque fait apparaître des encaissements clients réglés par versement bancaire durant l'exercice 2018, s'élevant à 16 738 680 DA et conformément à l'article 219, 219 bis du CIDTA, ainsi que l'article 10 de la loi de finance année 2018, ces encaissements sont considérés comme paiement en espèces.

De ce fait, la « SARL X » sera rappelé les droits TAP, concernant le chiffre d'affaires ayant déjà fait objet de réfections.

3. Le compte 625 fait apparaître des frais de restaurations année 2018 d'un montant de 696 988 DA et de 1 662 736 DA année 2019 engagés au profit des employés, cette prestation fournie représente en fait des avantages en nature accordés aux employés (article 69 à 71 du CIDTA) et sera imposée à l'IRG au taux de 20%. Conformément à l'article 130-2 du CIDTA cette régularisation s'applique également aux comptes suivants :

- Le compte 6130003 location Y d'un montant de 320 000 DA Année 2018, 1200 000 DA année 2019.
- Le compte 6130004 location Z (2) d'un montant de 1 200 000 DA année 2018, 1400 000 DA année 2019.
- Le compte 6130001 location de VEHICULES d'un montant de 4 240 656 DA année 2018, et pour année 2020 un montant de 4 179 504 DA.

Ces locations ont été engagées au profit du gérant et les directeurs administratifs.

4. L'étude du compte caisse révèle le règlement de factures des fournisseurs dont les montants excédents 100 000 DA, seuil prévue par l'article 30 CTCA, de ce fait la TVA ayant

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

grevé ces factures et qui a déjà fait objet de déduction sera reversée, le montant global y correspondant est de l'ordre de 554 717 DA année 2019 et 1 011 924 DA années 2020 avec l'application du taux de 25% de pénalité prévue par l'article 193 du CIDTA.

5. Le dépouillement des pièces de charges celle réglées par caisse a permis de constater que certaines sont justifiées par des pièces rejetées par leur forme, à savoir des bons puisque elles ne sont pas conformes au décret numéro 4/568 du 10/12/2005, relatif aux modalités d'établissement de la facture.

6. L'exploitation des déclarations G50 fait apparaître le défaut d'acquittement de la taxe de formation et d'apprentissage qui sera rappelée dans la présente, et ce, conformément aux dispositions de la loi de finance N°06/24 des 26/12/2006 et J.O N° 49 du 30/08/2009, ces montants sont de l'ordre de 14 095 948 DA, 13 685 295 DA et 15 724 995 DA, respectivement pour les années 2018, 2019 et 2020.

7. Le contrôle des pièces justificatives des dépenses effectuées en rapprochement avec le grand livre des comptes a révélé des charges non déductibles aux sens de l'article 169 du CIDTA. D'où leur réintégration au résultat déclaré est procédée par le service, ces charges sont les frais d'hébergement et les frais de déplacement avion.

8. Le compte 635 cotisation aux organismes sociaux fait apparaître la déduction des frais de CASNOS, charge personnelle du gérant, pour un montant qui s'élève à 157 200 DA et 387 940 DA durant l'exercice 2019 et 2020, ces frais sont non déductibles du bénéfice imposable comme prévue dans l'article 169 du CIDTA.

4. Conclusion de la vérification

4.1. Notification de redressement primitive

Concernant l'Exercice 2017

Le 27/12/2021, le vérificateur a établi la notification primitive N°323/DIAO/SDCF/BVF/BA/21 qui a été remise au gérant de la « SARL X » en main propre contre accusé de réception afin de l'informer du résultat de la vérification.

Un délai de quarante (40) jours, à partir de la date de réception de la notification primitive, est accordé à la « SARL X » pour qu'elle formule ses observations ou acceptation des propositions de redressements envisagés, cette dernière à la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

Les éléments de la notification primitive se présentent comme suit :

- **Régularisation en matière de chiffre d'affaire :**

Le chiffre d'affaire déclaré de l'exercice 2017 demeure inchangé, aucune régularisation en matière de TAP ou TVA n'est opérée.

- **Régularisation en matière de TVA à reverser :**

La situation de la « SARL X » en matière de TVA à reverser se présente comme suit :

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Tableau N° 02 : Régularisation en matière de TVA à reverser

Libelle \ Année	2017
TVA à reverser	807 169
Taux de pénalité	25%
Total à payer	1 008 961

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Montant de TVA à payer = TVA à reverser + TVA à reverser * Taux de pénalité

$$\begin{aligned} &= 807\,169 + 807\,169 * 25\% \\ &= 807\,169 * 1.25 \\ &= 1\,008\,961 \text{ DA.} \end{aligned}$$

▪ **Régularisation en matière de bénéfice :**

La situation de la « SARL X » en matière de bénéfice sera régularisée comme suite :

Tableau N° 03 : Régularisation en matière de bénéfice

Libelle \ Année	2017
Bénéfice déclaré	1 198 002
Charges à réintégrer	4 241 358
Bénéfice régularisé	5 439 360

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Bénéfice régularisé = Bénéfice déclaré + Charge à réintégrer (**Annexe N° 07**)

$$\begin{aligned} &= 1\,198\,002 + 4\,241\,358 \\ &= 5\,439\,360 \text{ DA} \end{aligned}$$

▪ **Régularisation en matière d'IBS**

Les rehaussements / bénéfice dégagés ci-dessus seront repris en imposition à l'IBS au taux de 26%.

Tableau N° 04 : Régularisation en matière d'IBS

Libelle \ Année	2017
Rehaussement / bénéfice	4 241 358
Taux IBS	26 %

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Droit IBS	1 102 753
Taux de pénalité	25%
Total à payer	1 378 441

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droit IBS = Rehaussement/bénéfice * Taux IBS

$$= 4\,241\,350 * 26\%$$

$$= 1\,102\,753 \text{ DA}$$

Total à payer = Droit IBS + Pénalités

$$= 1\,102\,751 + 1\,102\,751 * 25\%$$

$$= 1\,378\,441 \text{ DA}$$

Le taux de l'IBS est de 26% car l'activité exercée par la « SARL X » au titre de l'année 2017 est l'importation.

Remarque

Concernant le taux de pénalité :

- Si le montant des droits éludés compris entre 0 à 50 000 DA, le taux de pénalité appliqué sera de 10%
- S'il est entre 50 000 à 200 000 DA → 15%
- S'il est >200 000 DA → 25%

- **Régularisation en matière d'IRG :**

Le rehaussement sur bénéfice ci-dessus sera repris en imposition à l'IRG au taux de 10% après déduction des droits IBS correspondants comme suit :

Tableau N° 05 : Régularisation en matière d'IRG

Libelle	Année
	2017
Rehaussement / bénéfice	4 241 358
(-) Droits IBS	1 102 753
Rehaussement bénéfice imposable	3 138 605
Taux IRG	10%
Droits IRG	313 860
Taux de pénalité	25%
Total à payer	392 326

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits IRG = Rehaussement bénéfice imposable * Taux IRG

$$= 3\,138\,599 * 10\%$$

$$= 313\,860 \text{ DA}$$

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

$$\begin{aligned}\text{Total à payer} &= \text{Droits IRG} + \text{Pénalités} \\ &= 313\,860 + 313\,860 * 25\% \\ &= 392\,326 \text{ DA}\end{aligned}$$

Le taux de l'IRG est de 10% retenue à la source, car le contribuable vérifiée s'agit d'une personne morale donc on n'a pas le droit d'utiliser le barème progressif car il est applicable uniquement aux personnes physiques.

▪ Régularisation en matière d'IRG /avantages en nature

Les avantages en nature accordés aux employés feront objet de rappel de droits IRG au taux de 20% comme suit :

Tableau N° 06 : Régularisation en matière d'IRG/ Avantage en nature

Libellé	Année
Les Avantages en nature	2017
	6 550 594
Taux IRG	20%
Droit IRG	1 310 119
Taux de pénalité	25%
Total à payer	1 637 649

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Les avantages en nature = Frais de restauration + \sum des locations

$$\begin{aligned}&= 1\,139\,301 + 2\,891\,293 + 1\,200\,000 + 600\,000 + 720\,000 \\ &= 6\,550\,594 \text{ DA}\end{aligned}$$

Droit IRG = Les avantages en nature * Taux IRG

$$\begin{aligned}&= 6\,550\,594 * 20\% \\ &= 1\,310\,119 \text{ DA}\end{aligned}$$

Total à payer = Droit IRG + Pénalités

$$\begin{aligned}&= 1\,310\,119 + 1\,310\,119 * 25\% \\ &= 1\,637\,649\end{aligned}$$

▪ Imposition en matière de taxe de formation :

La taxe non acquittée sera rappelée comme suit :

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Tableau N° 07 : Imposition en matière de taxe de formation

Libelle \ Année	2017
Base IRG /salaire	12 205 448
Taux de taxe formation	1%
Droits	122 054
Pénalités	25%
Total à payer	152 567

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits = Base IRG/ salaire * Taux de formation

$$= 12\,205\,448 * 1\%$$

$$= 122\,054 \text{ DA}$$

Total à payer = Droits + Pénalités

$$= 122\,054 + 122\,054 * 25\%$$

$$= 152\,567 \text{ DA}$$

On remarque que le total à payer est de 152 567 < 200 000 dans ce cas il faut appliquer un taux de pénalité qui est de 15%, mais la « SARL X » n'a pas déclaré cette taxe sur G50 (défaut d'acquiescement) donc un taux de 25% doit être appliqué au lieu de 15%.

▪ **Imposition en matière de taxe d'apprentissage:**

La taxe non acquittée sera rappelée comme suit :

Tableau N°08 : Imposition en matière de taxe d'apprentissage

Libelle \ Année	2017
Base IRG /salaire	12 205 448
Taux taxe apprentissage	1%
Droits	122 054
Pénalités	25%
Total à payer	152 567

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Concernant l'Exercice 2018, 2019, 2020

Le 14/12/2022, le vérificateur a établi la notification primitive N°349/DIAO/SDCF/BVF/BA/22 qui a été remise au gérant de la « SARL X » en main propre contre accusé de réception afin de l'informer du résultat de la vérification.

Un délai de quarante (40) jours, à partir de la date de réception de la notification primitive, est accordé à la « SARL X » pour qu'elle formule ses observations ou acceptation des propositions de redressements envisagés, cette dernière à la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Les éléments de la notification primitive se présentent comme suit :

- **Régularisation en matière de chiffre d'affaire :**

Les écarts d'encaissement seront imposés en matière de TVA et TAP.

Tableau N° 09 : Régularisation en matière de chiffre d'affaire

Libelle \ Année	2018	2019
Encaissement déclarés	266 623 480	155 687 707
Ecart d'Encaissement	12 311 000	9 797 000
Rehaussement / Encaissement	12 311 000	9 797 000
CA régularisé	278 934 480	165 484 707

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

CA Régularisé = Encaissements déclarés+ Rehaussement/ Encaissement

Pour 2018

CA Régularisé = 266 623 480 + 12 311 000

= 278 934 480

Pour 2019

CA Régularisé = 155 687 707+ 9 797 000

= 165 484 707

A. Régularisation en matière de TVA :

La situation de la « SARL X » en matière de TVA se présente comme suit :

Tableau N° 10 : Régularisation en matière de TVA

Libelle \ Année	2018	2019
Rehaussement / Encaissement	12 311 000	9 797 000
Taux TVA	19%	19%
Droits TVA	2 339 090	1 861 430
Taux de pénalité	25%	25%
Total à payer	2 923 862	2 330 375

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits de TVA= Rehaussement/Encaissement* Taux TVA

Total à payer = Droits TVA+ Pénalités

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

= Droits TVA+ Droits TVA* Taux de pénalité

▪ Régularisation en matière de différé TVA

Cette régularisation concerne le différé d'impôt ressorti de l'état de rapprochement des encaissements qui fera objet de rappel des pénalités comme suit :

Tableau N° 11: Régularisation en matière de différé TVA

Libelle \ Année	2020
Encaissement (Objet diffère d'impôt)	11 305 000
Droits TVA (différé d'impôts)	2 147 950
Pénalités 25% à payer	536 987

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits TVA = Encaissement * Taux TVA

= 11 305 000* 19%

= 2 147 950 DA

Pénalités = Droits TVA* 25%

= 2 147 950* 25%

= 536 950 DA

B. Régularisation en matière de TAP :

La situation de la « SARL X » en matière de TAP se présente comme suit :

Tableau N° 12 : Régularisation en matière de TAP

Libelle \ Année	2018	2019
Rehaussement / CA	12 311 000	9 797 000
Taux TAP	2 %	1%
Droits TAP	246 220	97 970
Pénalité	25%	15%
Total à payer	307 775	112 665

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits TAP = Rehaussement/ CA * Taux TAP

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Total à payer = Droits TAP + Pénalités

Concernant le taux de la TAP est fixé à 2% en 2017 et 2018, mais à partir de 2019 le taux de la TAP devient 1%, ce taux s'agit d'un taux réduit car la société exerce la production et l'Etat encourage ce type d'activité.

- **Régularisation en matière de différé TAP :**

La régularisation en matière de TAP concerne le différé d'impôt ressorti de l'état de rapprochement des encaissements qui fera objet de rappel des pénalités.

Tableau N°13 : Régularisation en matière de différé TAP

Libelle	Année	2020
Chiffre d'affaire (Objet diffère d'impôt)		11 305 000
Droits TAP (différé d'impôts)		113 050
Pénalités 25% à payer		28 262

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits TVA = Encaissement * Taux TVA

$$= 11\,305\,000 * 1\%$$

$$= 113\,050 \text{ DA}$$

Pénalités = Droits TVA * 25%

$$= 113\,050 * 25\%$$

$$= 28\,262 \text{ DA}$$

- **Régularisation en matière de réfaction de 30% TAP :**

La situation de la « SARL X » en matière rappel de TAP (perte de réfaction). Ce présente comme suit :

Tableau N° 14 : Régularisation en matière de réfaction de 30% TAP

Année	2018
Libelle	
Versement bancaires	16 738 680
Réfaction TAP 30%	5 021 604
Taux TAP	2%
Droits TAP	100 432
Taux de pénalité	15%
Total à payer	115 497

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Réfaction = Versement bancaires * Taux de réfaction

$$= 16\,738\,680 * 30\%$$

$$= 5\,021\,604 \text{ DA}$$

Droits TAP = Réfaction TAP * Taux TAP

$$= 5\,021\,604 * 2\%$$

$$= 100\,432 \text{ DA}$$

Total à payer = Droits TAP + Pénalités

$$= 100\,432 * 15\%$$

$$= 115\,497 \text{ DA}$$

Réfaction de 30% applicable sur le montant des opérations de ventes en gros.

▪ **Régularisation en matière de TVA à reverser :**

La situation de la « SARL X » en matière de TVA à reverser se présente comme suit :

Tableau N° 15 : Régularisation en matière de TVA à reverser

Libelle \ Année	2018	2019	2020
TVA à reverser	159 664	554 717	1 011 924
Taux de pénalité	25%	25%	25%
Total à payer	199 580	693 306	1 264 905

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Total à payer = TVA à reverser + Pénalités

$$= \text{TVA à reverser} + \text{TVA à reverser} * \text{taux de pénalité}$$

▪ **Régularisation en matière de bénéfice :**

Votre situation en matière de bénéfice sera régularisée comme suite :

Tableau N° 16 : Régularisation en matière de bénéfice

Libelle \ Année	2018	2019	2020
Bénéfice déclaré	2 807 748	-1754 904	547 354
Charges à réintégrer	1 121 575	2 416 787	944 408
Rehaussement /Bénéfice	1 121 575	661 883	944 408
Bénéfice régularisé	3 929 323	661 883	1 491 762

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Bénéfice régularisé = Bénéfice déclaré + Charges à réintégrer (Annexe N° 08)

NB :

Le déficit déduit sur le tableau N°9 de l'exercice 2020 correspond à un déficit comptable de l'exercice 2019 de l'ordre de 2 204 979 au lieu du déficit fiscale de 1 754 904, il a été rectifié de ce fait sur le tableau ci-dessus.

▪ Régularisation en matière d'IBS

Le rehaussement sur bénéfice dégagé ci-dessus sera repris en imposition à l'IBS au taux de 19%.

Tableau N° 17 : Régularisation en matière d'IBS

Libelle \ Année	2018	2019	2020
Rehaussement /bénéfice	1 121 575	661 883	944 408
(-) Droits de TAP	346 652	97 970	/
Rehaussement /bénéfice Net	774 923	563 913	944 408
Taux IBS	26%	19%	19%
Droit IBS	201 480	107 143	179 437
Pénalités	25%	15%	15%
Total à payer	251 850	123 215	206 353

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Rehaussement /bénéfice Net = Rehaussement /bénéfice -Droits de TAP

Droit IBS = Rehaussement /bénéfice Net * Taux IBS

Total à payer = Droit IBS + Pénalités

▪ Régularisation en matière d'IRG :

Le rehaussement sur bénéfice ci-dessus sera repris en imposition à l'IRG après déduction des droits IBS correspondants comme suit :

Tableau N° 18 : Régularisation en matière d'IRG

Libelle \ Année	2018	2019	2020
Rehaussement / bénéfice	808 971	564 113	944 408
(-) Droits IBS	210 332	107 181	179 437
Rehaussement/ bénéfice Net	598 638	456 932	764 971
Taux IRG	15%	15%	15%
Droits IRG	89 796	68 540	114745
Pénalités	15%	15%	15%

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Total à payer	103 265	78 821	131 957
---------------	---------	--------	---------

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Rehaussement /bénéfice Net = Rehaussement /bénéfice –Droits IBS

Droit IRG = Rehaussement /bénéfice Net * Taux IRG

Total à payer = Droit IRG + Pénalités

▪ Régularisation en matière d'IRG /avantages en nature

Les avantages en nature accordés aux employés feront objet de rappel de droits IRG au taux de 20% comme suit :

Tableau N° 19 : Régularisation en matière d'IRG /avantages en nature

Année	2018	2019	2020
Libellé			
Les Avantage en nature	5 760 656	2 600 000	4 179 504
Taux IRG	20%	20%	20%
Droit IRG	1 152 131	520 000	835 901
Pénalités	25%	25%	25%
Total à payer	1 441 164	650 000	1 044 876

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droit IRG = Les Avantage en nature * Taux IRG

Total à payer = Droit IRG + Pénalités

▪ Imposition en matière de taxe de formation :

La taxe non acquittée sera rappelée comme suit :

Tableau N° 20 : Imposition en matière de taxe de formation

Année	2018	2019	2020
Libelle			
Base IRG /salaire	13 896 295	16 078 948	14 095 948
Taux de taxe formation	1%	1%	1%
Droits	138 963	160 789	140 959
Pénalités	25%	25%	25%
Total à payer	173 704	200 986	176 199

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits = Base IRG /salaire * Taux de taxe formation

Total à payer = Droits + Pénalités

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

▪ Imposition en matière de taxe d'apprentissage:

La taxe non acquittée sera rappelée comme suit :

Tableau N° 21 : Imposition en matière de taxe d'apprentissage

Libelle \ Année	2018	2019	2020
Base IRG /salaire	13 896 295	16 078 948	14 095 948
Taux taxe apprentissage	1%	1%	1%
Droits	138 963	160 789	140 959
Pénalités	25%	25%	25%
Total à payer	173 704	200 986	176 199

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Droits = Base IRG /salaire * Taux taxe apprentissage

Total à payer = Droits + Pénalités

NB :

1. La présente notification est établie sous réserve d'éléments nouveaux pouvant modifier les résultats initialement notifiés.
2. Conformément aux dispositions de l'article 20 du CPF, la « SARL X » a la possibilité de solliciter dans sa réponse l'arbitrage du directeur des impôts de wilaya.

Après expiration du délai légal de 40 jours accordée au contribuable, une réponse est parvenue à l'administration fiscale.

4.2. Réponse du contribuable

Concernant l'Exercice 2017

Suite à la réception de la notification primitive, et après son étude, le contribuable contrôlé « SARL X », a envoyé un courrier le 02/02/2022 à la Sous-Direction du Contrôle Fiscal dans lequel il a formulé les contestations et justifications suivantes :

1. Concernant le reversement de la TVA sur achat qui est de 807 169 DA en ajoutant une pénalité de 25% pour un total de 1 008 961 DA, les règlements de ces factures récupérées sur les déclarations G50 ont été réglés en espèce, ces règlements sont dus au faite que le gérant est absent du pays et n'est pas toujours disponible, qu'il n'y a pas d'autre signataire et pour réglé les fournisseurs de la société, cette dernière n'a pas d'autre choix que de faire des retraits banque par opération fax et de payer ses fournisseurs en espèce, de ce fait la société espère que les vérificateurs pouvant être indulgent sur ce point.
2. La régularisation faite en matière d'IRG/avantages en nature fait figurer un montant 971 360 DA en ajoutant une pénalité de 25% pour un total de 1 214 825 DA, la société voudrez que les vérificateurs faire part que cette dernière n'a pas régler cette imposition de 20% sur les avantages en nature non pas par mauvaise foi mais par pure omission, la « SARL X » espère que les vérificateurs serez indulgent sur ce point.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

3. La société a été imposée à l'IRG après rehaussement du bénéfice au taux de 10% en ajoutant une pénalité de 25% pour un montant total qui s'élève à 392 326 DA, en appliquant le CIDTA, la « SARL X » l'IRG sur les bénéfices certes, mais dans le cas de distribution de dividendes, or que durant l'année 2017 la société n'a pas distribué de dividendes, de ce fait la « SARL X » voudriez connaître la raison de cette imposition.

4. La société a aussi été imposée à la taxe de formation et d'apprentissage avec une pénalité de 25% qui pour un montant respectifs 152 567 DA pour la formation et 152 567 DA pour l'apprentissage, d'après le décret N° 82-298 du 4 septembre 1982 relatif à l'organisation et au financement de la formation professionnelle en entreprise, ces deux taxes sont applicables à toute entreprise qui a un nombre d'employés égal ou supérieur à vingt (20), mais durant l'année 2017, l'effectif total est égal à quinze (15), de ce fait, ces taxes ne devraient pas être applicables.

5. En dernier point, la société voudriez que les vérificateurs faire part des charges a réintégré qui s'élève à 4 241 358 DA, aussi aux pénalités de 25% sur chaque régularisation mentionné sur la notification de redressement.

A cette effet la « SARL X » serez gré de bien vouloir revoir à la baisse les charges, et cette dernière fournirez ultérieurement les pièces justificatifs de ces dernières, car la société ne peut assumer les pénalités appliqués.

Concernant l'Exercice 2018, 2019, 2020

Suite à la réception de la notification primitive, et après son étude, le contribuable contrôlé « SARL X », a envoyé un courrier à la Sous-Direction du Contrôle Fiscal dans lequel il a formulé la contestation et justification suivante :

- La régularisation de la TAXE de FORMATION année 2018, 2019, 2020

La « SARL X » a été imposée à la taxe de formation et d'apprentissage avec une pénalité de 25% qui pour un montant de 173 704 DA année 2018, 200 986 DA année 2019 et de 176 199 DA année 2020 pour la formation et même pour l'apprentissage, d'après le décret N° 82-298 du 4 septembre 1982 relatif à l'organisation et au financement de la formation professionnelle en entreprise, ces deux taxes sont applicables à toute entreprise qui a un nombre d'employés égal ou supérieur à vingt (20), mais durant l'années 2020, l'effectif total n'excède pas (20) employés, de ce fait, ces taxes ne devraient pas être applicables.

Après exploitation des observations et éclaircissements de la réponse du contribuable, le service retient les chefs de redressement non justifiés et notifie les bases d'imposition définitive au contribuable.

4.3. Notification définitive

Concernant l'Exercice 2017

Le 13/11/2022, le vérificateur a établi la notification de redressement définitive (**Annexe N° 09**) N°204/DIAO/SDCF/BVF/BA/2022 qui a été remis au gérant de la « SARL X » en main propre le 17/11/2022 contre accusé de réception.

La nouvelle situation fiscale de la « SARL X » se présente définitivement comme suit :

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Suite à la vérification de la comptabilité de « SARL X » pour la période allant du 01/01/2017 au 31/12/2017, en soulevant les points suivants :

- La régularisation en matière de TVA à reverser sur achat ;
- La régularisation en matière d'IRG avantages en nature ;
- L'imposition en matière d'IRG/dividendes concernant le Rehaussement sur bénéfice ;
- La régularisation de la TAXE de FORMATION année 2017 ;
- La régularisation de charges réintégréées pour absence pièces justificatives.

Après étude de la réponse de la « SARL X » les vérificateurs ont l'honneur d'informer cette dernière de ce que suit :

1. Concernant le reversement de la TVA déjà déduite afférente aux factures réglées en espèces dépassant les 100 000 DA, les arguments de la « SARL X » ne sont pas fondés et la régularisation est maintenue conformément aux dispositions de l'article 30 du CTCA.

2. Pour ce qui est de l'imposition en matière de l'IRG des avantages octroyés aux employés de la « SARL X », elle est maintenue d'autant plus que la société reconnaisse qu'il s'agissait d'une omission de sa part.

3. s'agissant de l'imposition à l'IRG de rehaussement sur bénéfice ressorti, il y a lieu d'informer la société que cette dernière intervient après rejet de certaines charges suite aux opérations de contrôle de sa comptabilité et de ce fait, ceci n'a aucun rapport avec la non distribution de dividendes durant l'exercice 2017.

4. Quant à l'imposition en matière de taxe de formation, et après étude de la réponse de la société, le service envisage de prendre en considération l'observation de la société dans la présente.

5. A l'égard du dernier point, à savoir, le rejet des charges pour motif d'absence de pièces justificatives, les vérificateurs sont tenue d'informer la « SARL X » qu'à défaut de présentation des pièces à ce jour, la régularisation est maintenue.

De ce fait la situation de la « SARL X » se présente comme suit :

- **Régularisation en matière de TVA à reverser :**

La situation de la société en matière de TVA à reverser se présente comme suit :

Tableau N° 22 : Régularisation en matière de TVA à reverser

Libelle	Année
	2017
TVA à reverser	807 169
Taux de pénalité	25 %
Total à payer	1 008 961

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

- **Régularisation en matière de bénéfice :**

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

La situation de la société en matière de bénéfice sera régularisée comme suite :

Tableau N° 23: Régularisation en matière de bénéfice

Libelle \ Année	2017
Bénéfice déclaré	1 198 002
Charges à réintégrer	4 241 350
Bénéfice régularisé	5 439 352

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière d'IBS

Les rehaussements / bénéfice dégagés ci-dessus seront repris en imposition à l'IBS au taux de 26%.

Tableau N° 24 : Régularisation en matière d'IBS

Libelle \ Année	2017
Rehaussement /bénéfice	4 241 350
Taux IBS	26 %
Droit IBS	1 102 751
Taux de pénalité	25%
Total à payer	1 378 439

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière d'IRG :

Le rehaussement sur bénéfice ci-dessus sera repris en imposition à l'IRG après déduction des droits IBS correspondants comme suit :

Tableau N° 25: Régularisation en matière d'IRG

Libelle \ Année	2017
Rehaussement / bénéfice	4 241 350
(-) Droits IBS	1 102 751
Rehaussement bénéfice imposable	3 138 599
Taux IRG	10%
Droits IRG	313 860
Taux de pénalité	25%

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Total à payer	392 325
---------------	---------

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière d'IRG /avantages en nature

Les avantages en natures accordés aux employés feront objet de rappel de droits IRG au taux de 20% comme suit :

Tableau N° 26: Régularisation en matière d'IRG/ avantages en nature

Libellé	Année	2017
Les Avantage en nature		6 550 594
Taux IRG		20%
Droit IRG		1 310 119
Taux de pénalité		25%
Total à payer		1 637 649

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Imposition en matière de taxe d'apprentissage:

La taxe non acquittée sera rappelée comme suit :

Tableau N° 27 : Imposition en matière de taxe d'apprentissage

Libelle	Année	2017
Base IRG /salaire		10 760 648
Taux taxe apprentissage		1%
Droits		107 606
Taux de pénalité		25%
Total à payer		134 507

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

Concernant l'Exercice 2018, 2019, 2020

Le vérificateur a établi la notification de redressement définitive qui a été remis au gérant de la « SARL X » en main propre contre accusé de réception.

La nouvelle situation fiscale de la « SARL X » se présente définitivement comme suit :

Suite à la vérification de la comptabilité de la société pour la période allant du 01/01/2018 au 31/12/2020, en soulevant le seul point suivant :

- La régularisation de la TAXE de FORMATON et D'APPRENTISSAGE année 2020.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Après étude de la réponse de la « SARL X », les vérificateurs ont l'honneur d'informer la « SARL X » que l'imposition en matière de taxe de formation et d'apprentissage, le service envisage de prendre en considération ses observations dans la présente.

La situation fiscale de la société se présente comme suit :

▪ Régularisation en matière de chiffre d'affaire :

Les écarts d'encaissement seront imposés en matière de TVA et TAP.

Tableau N° 28: Régularisation en matière de chiffre d'affaire

Libelle \ Année	2018	2019
Encaissement déclarés	266 623 480	155 687 707
Ecart d'Encaissement	12 311 000	9 797 000
Rehaussement / Encaissement	12 311 000	9 797 000
CA régularise	278 934 480	165 484 707

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

A. Régularisation en matière de TVA :

La situation de la « SARL X » en matière de TVA se présente comme suit :

Tableau N° 29: Régularisation en matière de TVA

Libelle \ Année	2018	2019
Rehaussement / Encaissement	12 311 000	9 797 000
Taux TVA	19%	19%
Droits TVA	2 339 090	1 861 430
Taux de pénalité	25%	25%
Total à payer	2 923 862	2 330 375

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière de différé TVA

Tableau N° 30: Régularisation en matière de différé TVA

Libelle \ Année	2020
Encaissement (Objet diffère d'impôt)	11 305 000

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Droits TVA (différé d'impôts)	2 147 950
Pénalités 25% à payer	536 987

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

B. Régularisation en matière de TAP :

La situation de la « SATL X » en matière de TAP se présente comme suit :

Tableau N° 31: Régularisation en matière de TAP

Libelle \ Année	2018	2019
Rehaussement / CA	12 311 000	9 797 000
Taux TAP	2 %	1%
Droits TAP	246 220	97 970
Taux de pénalité	25%	15%
Total à payer	307 775	112 665

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière de différé TAP :

La régularisation en matière de TAP concerne le différé d'impôt ressorti de l'état de rapprochement des encaissements qui fera objet de rappel des pénalités.

Tableau N° 32: Régularisation en matière de différé TAP

Libelle \ Année	2020
Chiffre d'affaire (Objet diffère d'impôt)	11 305 000
Droits TAP (différé d'impôts)	113 050
Pénalités 25% à payer	28 262

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière de réfaction de 30% TAP :

La situation de la « SARL X » en matière rappel de TAP (perte de réfaction). Ce présente comme suit :

Tableau N° 33 : Régularisation en matière de réfaction de 30% TAP

Année	2018
Libelle	

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Versement bancaires	16 738 680
Réfaction TAP 30%	5 021 604
Taux TAP	2%
Droits TAP	100 432
Taux de pénalité	15%
Total à payer	115 497

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière de TVA à reverser :

La situation de la « SARL X » en matière de TVA à reverser se présente comme suit :

Tableau N° 34: Régularisation en matière de TVA à reverser

Libelle \ Année	2018	2019	2020
TVA à reverser	159 664	554 717	1 011 924
Taux de pénalité	25%	25%	25%
Total à payer	199 580	693 306	1 264 905

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière de bénéfice :

La situation de la « SARL X » en matière de bénéfice sera régularisée comme suite :

Tableau N° 35: Régularisation en matière de bénéfice

Libelle \ Année	2018	2019	2020
Bénéfice déclaré	2 807 748	-1754 904	547 354
Charges à réintégrer	1 121 575	2 416 787	944 408
Rehaussement /Bénéfice	1 121 575	661 883	944 408
Bénéfice régularisé	3 929 323	661 883	1 491 762

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

NB :

Le déficit déduit sur le tableau N°9 de l'exercice 2020 correspond a un déficit comptable de l'exercice 2019 de l'ordre de 2 204 979 au lieu du déficit fiscal de 1 754 904, il a été rectifié de ce fait sur le tableau ci-dessus

▪ Régularisation en matière d'IBS

Le rehaussement sur bénéfice dégagé ci-dessus sera repris en imposition à l'IBS au taux de 19%.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Tableau N° 36: Régularisation en matière d'IBS

Libelle \ Année	2018	2019	2020
Rehaussement /bénéfice	1 121 575	661 883	944 408
(-) Droits de TAP	346 652	97 970	/
Rehaussement /bénéfice Net	774 923	563 913	944 408
Taux IBS	26%	19%	19%
Droit IBS	201 480	107 143	179 437
Pénalités	25%	15%	15%
Total à payer	251 850	123 215	206 353

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière d'IRG :

Le rehaussement sur bénéfice ci-dessus sera repris en imposition à l'IRG après déduction des droits IBS correspondants comme suit :

Tableau N° 37: Régularisation en matière d'IRG

Libelle \ Année	2018	2019	2020
Rehaussement / bénéfice	808 971	564 113	944 408
(-) Droits IBS	210 332	107 181	179 437
Rehaussement bénéfice Net	598 638	456 932	764 971
Taux IRG	15%	15%	15%
Droits IRG	89 796	68 540	114745
Pénalités	15%	15%	15%
Total à payer	103 265	78 821	131 957

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Régularisation en matière d'IRG /avantages en nature

Les avantages en nature accordés aux employés feront objet de rappel de droits IRG au taux de 20% comme suit :

Tableau N° 38: Régularisation en matière d'IRG /avantages en nature

Libellé \ Année	2018	2019	2020
Les Avantage en nature	5 760 656	2 600 000	4 179 504

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Taux IRG	20%	20%	20%
Droit IRG	1 152 131	520 000	835 901
Pénalités	25%	25%	25%
Total à payer	1 441 164	650 000	1 044 876

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Imposition en matière de taxe de formation :

La taxe non acquittée sera rappelée comme suit :

Tableau N° 39: Régularisation en matière de taxe de formation

Libelle \ Année	2018	2019
Base IRG /salaire	13 896 295	16 078 948
Taux de taxe formation	1%	1%
Droits	138 963	160 789
Pénalités	25%	25%
Total à payer	173 704	200 986

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

▪ Imposition en matière de taxe d'apprentissage:

La taxe non acquittée sera rappelée comme suit :

Tableau N° 40: Régularisation en matière de taxe d'apprentissage

Libelle \ Année	2018	2019
Base IRG /salaire	13 896 295	16 078 948
Taux taxe apprentissage	1%	1%
Droits	138 963	160 789
Pénalités	25%	25%
Total à payer	173 704	200 986

Source : Etabli sur la base des documents de la DIAO

4.4. Achèvement de la vérification

L'achèvement de cette vérification est subordonnée à :

- La rédaction d'un rapport de vérification ;
- L'émission d'un rôle.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

4.4.1. La rédaction d'un rapport de vérification

Une fois la notification définitive est établie, le vérificateur clôture définitivement la vérification par la rédaction d'un rapport de vérification de comptabilité qui retrace toute les étapes de l'exécution de la vérification qui sera transmis à la hiérarchie administrative

4.4.2. L'émission d'un rôle

A la fin de la vérification, le vérificateur a établi une fiche de fin des travaux de vérification (**Annexe N° 10**). L'émission du rôle constitue l'aboutissement des opérations de contrôle, il fixe les montants définitifs des droits et pénalités rappelées par nature d'impôts auxquels est assujetti le contribuable, il fixe également les délais de paiement.

Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest

Conclusion du chapitre

Pour conclure, cette étude pratique nous a permis de comprendre ainsi de montrer l'importance de la vérification de comptabilité dans la détection et le redressement des erreurs et omissions commises par les contribuables de façon particulier d'une part, et d'autre part, nous a montré l'importance du contrôle fiscale de façon générale qui reste, jusqu'à présent, le meilleur moyen que le fisc dispose pour faire face contre les actes frauduleux.

La vérification de comptabilité de cette société « SARL X », a fait ressortir quelques erreurs et omissions qui sont jugées par le non-respect des règles fiscales et même le non communication des données réelles par les dirigeants à leurs comptables.

Autrement dit, les résultats des vérifications constituent des recettes supplémentaires pour alimenter le Trésor public et couvrir les charges et les dépenses publiques.

Conclusion générale

Conclusion générale

En Algérie, le système fiscal se caractérise par son aspect essentiellement « déclaratif », qui permet au contribuable de déclarer, déterminer et de payer lui-même son impôt au fisc, mais le problème c'est que ce système existait sans aucune limite ce qui offre au contribuable un certain degré de liberté de proposer des bases d'imposition de son choix, car ce dernier cherche toujours à échapper au paiement de l'impôt. Par conséquent il résulte des origines de la fraude fiscale.

Comme on l'a déjà abordé au début de notre travail, la fraude fiscale est un phénomène complexe et difficile à évaluer, action illégale, volontaire par le contribuable qui cherche à fuir l'impôt dans le but de redistribution, il se manifeste de différentes manières, ses causes sont essentiellement multiples et extrêmement variées ce qui engendre des conséquences néfastes tant sur le plan financier, économique que social. C'est dans ce cas qu'intervient le contrôle fiscal.

A travers notre étude, nous avons constaté que le contrôle fiscal est la contrepartie d'un système déclaratif, il est réellement un outil légal dotée par l'administration fiscale, un instrument substantiel pour faire ramener les contribuables à respecter leurs obligations déclaratives.

A cet effet, le contrôle fiscal englobe les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de vérifier l'exactitude et la sincérité des déclarations présentées par les contribuables et de découvrir tous les erreurs afin de les corriger.

Autrement dit, le contrôle fiscal reste le moyen le plus efficace en matière de lutte contre la fraude fiscale. Etant donné de son pouvoir de soumettre les contribuables à la vérification de la comptabilité qui est un instrument très important et qui vise pour l'essentiel à déceler les fraudes fiscales

D'après le stage pratique que nous avons effectué au sein de la (DIAO), nous avons eu l'occasion de travailler sur un dossier fiscal d'un contribuable « SARL X », c'est ainsi nous avons pu constater que la démarche du contrôle fiscal suivie par l'administration fiscale et présumée en la vérification de comptabilité est le moyen le plus utilisé et le mieux placé et le plus efficace pour déceler et lutter contre la fraude fiscale, mais il reste toujours insuffisante en raison de l'existence d'un ensemble de difficultés qui ont affecté l'incapacité pour déceler la fraude fiscale, à savoir :

- Absence des logiciels qui enregistrent correctement les données nécessaires ;
- Refus de communication surtout lorsque l'administration s'adresse à des banques et à des administrations publiques ;
- Les données transmises par les tiers (relevés bancaires) ne sont pas suffisantes ;
- Les insuffisances humaines et matérielles dont souffre les services de contrôle : insuffisance en équipements (des locaux, du mobilier et matériel de bureau, des voitures de service), nombre limité des ressources humaines qualifiés ;
- Absence de données relatives à la fraude fiscale ;
- Absences de recours à des expertises extérieurs ;
- Manque de transparence entre l'administration fiscale et les contribuables.

Conclusion générale

A travers notre recherche qui avait pour finalité l'étude de la problématique suivante :

« Est-ce que la vérification fiscale de la comptabilité est suffisante pour déceler la fraude fiscale ? », et eu égard aux résultats de notre travail nous pouvons confirmer la première hypothèse « La fraude fiscale est un phénomène de fuite devant l'impôt, en fait, la lutte contre ce fléau suppose au préalable l'analyse de ses causes et de ses manifestations », et la deuxième hypothèse « Le contrôle fiscal est un instrument, un indicateur important pour la réduction des pratiques frauduleuses », ainsi que la troisième hypothèse « La vérification de comptabilité est l'une des procédures nécessaire qui permet à l'administration fiscale d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise individuelle ou d'une société »

Par contre, la quatrième hypothèse « La vérification de comptabilité est un moyen efficace pour déceler la fraude fiscale », ne peut être confirmée que partiellement car c'est vrai que la vérification de comptabilité est le moyen le plus rentable pour l'administration fiscale et le mieux placé pour déceler les fraudes fiscales, mais vue l'étendu, la diversité et la complexité des manœuvres frauduleuses, la vérification de comptabilité malgré est efficace mais il reste toujours insuffisante pour déceler et éliminer définitivement les traces de ces dernières.

Afin de faire face à ces difficultés, nous proposons quelques solutions afin de rendre plus performant le dispositif du contrôle fiscal, nous mentionnons :

- Avoir un logiciel assez efficace pour traiter les données informatisées des entreprises et repérer les irrégularités ;
- Formation des agents ;
- Achat de licences informatiques ;
- Etablir une bonne communication entre l'administration fiscale et les contribuables ;
- Echange d'information entre les différentes administrations ;
- Créer une bonne relation et un climat de confiance avec le contribuable en vue de faciliter l'exercice du contrôle ;
- Amélioration des procédures de contrôle fiscal ;
- L'intégration du civisme fiscal à la société algérienne ;
- Appliquer de sévères sanctions envers les fraudeurs ;
- Renforcer l'administration fiscale en moyens humains (Augmenter le nombre d'agents vérificateur) et matériels suffisants pour bien accomplir sa mission de contrôle.

Bibliographies

Ouvrages

1. ATANGA FONGUE. R, **Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel**, Édition L'Harmattan, Rue de l'école- polytechnique;75005, Paris, 2007.
2. BAUDERIER. M et MAIH. A, « **Normes comptables internationales IAS/IFRS** ». Edition BERTI, 2007.
3. BOUVIER. M, **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**, système fiscalité, LGDJ, 7ème édition, 2005.
4. Cour des comptes, Rapport public annuel, **La lutte contre la fraude fiscale: des progrès à confirmer**, Février 2016. Disponible sur www.ccomptes.fr
5. COSSON. J, **Les industriels de la fraude**, Édition Seuil, Paris, 1997.
6. COZIAN. M, **Précis de la fiscalité de l'entreprise**, Litec, Paris, 1990.
7. DASSESSE. M & MINNE. P, **Droit Fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus**, 5ème Édition, Édition Bruylant (Emile), Bruxelles, 2001.
8. GAUDEMET. P-M et MOLINIER. J, **Finances Publiques**, Tome 2, Paris, Montchrestien, 1992.
9. Gest. G et Tixier. G, « **Droit fiscal international** », 2ème éd, PUF, Paris, 1990.
10. GROUSSET. P, ORSINI. G et autres, **La pratique de la vérification de comptabilité**, Editions Francis Lefebvre, Paris, 10 novembre 1997.
11. JOSÉ. V, **Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français**, Édition DALLOZ, Paris, 1957.
12. LACOSTE. A-P, **Les mafias contre la démocratie**, Édition JEAN-CLAUDE LATTÈS, Paris, 1992.
13. LAMBERT. T, « **contrôle fiscal** », édition PUF, Paris, 1991.
14. Les guides de gestion, Groupe Revue Fiduciaire, **L'entreprise contrôlée fiscal, URSSAF, inspection du travail**, 1^{ère} EDITION, Paris, 2007.
15. MARCHAT. D, « **Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise** », édition L'hermès, 1944.
16. MARGAIRAZ. A, « **La fraude fiscale et ses succédanés** », édition Vaudoise, Lausanne, Suisse, 1977.
17. MARTINEZ. J-C, « **La fraude fiscale** », collection « Que sais-je », Paris, 1990.
18. MULAMBU KIBUEY. P, « **La fiscalité et le développement** », Editions L'Harmattan, Paris, 2018.
19. SAHRAOUI. A, « **Comptabilité financière** », Copyright BERTI éditions, Alger, 2011.
20. SENANE. A et VEROL. E. Fiscalité : manuel pratique. Edition eyrolles, 1993.

Bibliographies

21. TAZDAIT.A, « **Maitrise du système comptable financier** », première édition ACG, Alger, 2009.

Articles de revues

1. Fiche-80 : **les procédures de contrôle fiscal**, 23 janvier 2023.

2. GOURGUECHON. G, **Evasion fiscale**, février 2017.

3. GUERRI. R, **Le contentieux de la fraude fiscale Aspects pratiques**, 13-14 novembre 2007.

4. HIMRANE. M et LARIOUI. A, **Le contrôle fiscal en Algérie, quel est l'impact des réformes ?**, Journal of Advanced Economic Reserach, Volume 05, 18/03/2020.

5. KRAIEM.S, **La taxation d'office de l'entreprise.**

6. Liberté, Egalité, Fraternité, République Française, **Principes d'organisations du contrôle fiscal**, 75572, Paris, 2010.

7. OUAREZKI. M, **La modernisation du contrôle fiscal dans le cadre d'une stratégie**, Revue administration et développement pour les recherches et les études, Volume 06.

8. TEKKOK. N, **Le contrôle fiscal comme garanties de l'administration fiscal face au système déclaratif**, Revue des études de droit, N°1, VOL7, 2020.

Lettre de la DGI

1. DGI « mesure de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ».

2. La lettre de la DGE, N°27.

3. La lettre de la DGE, N°21/2005.

4. La Lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N°93/2019.

Codes et guides fiscaux

1. CIDTA, Algérie, 2023.

2. Code Pénal Français, Droit org, 2023.

3. Code des procédures fiscales, Algérie, 2023.

4. Le guide du contrôle sur pièces, **Procédures et déroulement du contrôle sur pièces**, DRV-2003-.

5. Guide de vérification de comptabilité, Edition 2001.

Bibliographies

Autres documentation

1. Brochure CDI « Missions et organisation », DRPC/DGI, édition 2019.
2. Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 64 / 2012.
3. Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N° 70/2013.
4. Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts N° 58/2012.
5. Direction générale des impôts, Ministère du budget et du portefeuille de l'Etat, La charte du contribuable vérifieur, Edition 2022.
6. Direction générale des impôts, Ministère de l'économie, de l'emploi et du développement durable, instruction N° 009/ MEEDD/ DGI/ DLC du 13 juin 2012 portant commentaires des dispositions du CGI relatives au contrôle fiscal.
7. JOURNAL OFFICIEL, Loi n°02-11 du 20 Chaoual 1423 correspondant au 24 décembre 2002 Portant loi de finances pour 2003, Article 65, N° 86, 41ème ANNEE.
8. La charte du contribuable, Vos droits & Vos obligations, Direction des Relations Publiques et de la Communication.
9. Les procédures de contrôle fiscal, 2021.
10. Procédures de contrôle de l'impôt, centre des impôts, Edition 2021.

Rapport

1. HOCINE. N, **Techniques de vérification comptable et fiscale * cas pratique***, Rapport du stage, Institut d'économie douanière et fiscale créée par la convention Algero-tunisienne du 03 Septembre 1981, 24^{ème} Promotion IEDF, 2006/2007.

Thèses et mémoires

1. ACHERAIYOU. L et BOUMENDIL. M, **Vérification de comptabilité et son impact sur les équilibres financiers de l'entreprise. Cas de deux entreprises contrôlés au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou**, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, Option : finance et comptabilité, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, Juillet 2019.
2. ACHOUR. L et BOUYOUCHEF. C, **Le contrôle fiscal sur pièce Etude de cas au niveau de l'inspection des impôts IHEDDADAN/Bejaia**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, Spécialité : finance et comptabilité, Option : comptabilité contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2018/2019.
3. ALCHOUT.W et ABDERRAHMANI.M, **Le contrôle fiscal Procédures de vérification de la comptabilité (Centres des Impôts de la Wilaya de Bejaia)**, Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme Master en finances et comptabilité, Option : comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane Mira- Bejaia, Promotion 2020/2021.
4. AMIRAT.L et HAMMOUCHE.O, **Le contrôle fiscal : techniques et procédures illustration par un cas pratique au sein de la direction des impôts de wilaya de Bejaia**,

Bibliographies

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, Option : comptabilité, contrôle, audit, Université Abderrahmane Mira- Bejaia, 2016.

5. BELMANÇOUR. A, **La fraude fiscale au Maroc**, Thèse professionnelle, Mastère spécialisé Droit de l'entreprise, Novembre 2008.

6. CHIBANE. M, **Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale**, Mémoire de fin de cycle En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences de financière, Option: comptabilité contrôle et audit, UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA.-, 2019/2020.

7. El OTMANI.F, **les procédures de contrôle fiscal en droit marocain rappel et essai d'analyser**, Université HASSAN 1, faculté des sciences Juridiques, Economique et Social – Settat-, Année universitaire 2014/2015.

8. KERMOUCHE. A et ADOUCHE. M, **Le Contrôle Fiscal : Techniques et Procédures de la Vérification de Comptabilité Cas de Centre des Impôts de la Wilaya de Bejaia (CDI)**, Mémoire de fin cycle En vue de l'obtention du Diplôme de Master En Sciences de Gestion, Spécialité : Finance et Comptabilité, Option : Comptabilité et Audit, UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA, Année universitaire 2018/2019.

9. KERROUCHE. A et AOUN. A/H, **Le rôle du contrôle fiscal à la réduction des opérations frauduleuses Cas de l'ETB/TCE**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières, Option : comptabilité et finance, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, 2019.

10. KHALED. A, **Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale**, Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences commerciales et financières, Spécialité : comptabilité et finances, Ecole supérieure de commerce, 2016/2017.

11. KHARROUBI. K, **Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, Mémoire de magister en sciences commerciales, spécialité Management des entreprises, option Finance, Ecole Doctorale d'Economie et de Management, Université d'Oran Es-Senia, Faculté des Sciences Economiques, Sciences de Gestion et Sciences Commerciales, 2010-2011.

12. LASSOUAG. K, **« contrôle fiscal »**, mémoire de fin d'étude, Institut d'économie douanière et fiscale, 2001.

13. MAOUCHE.T et TIGHIDET.N, **Le contrôle fiscal : vérification de comptabilité Cas pratique au centre des impôts de la wilaya de Bejaia**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de « Master en finance et comptabilité », Option : comptabilité et audit, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, Promotion 2021.

14. RAZAFIMANJATO. L ép. RAZAFINDRATSIMA, **« Contrôle et pilotage de la performance : cas de lutte contre la fraude fiscale malgache »**, Présentée et soutenue publiquement le 07 décembre 2015 en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, Ecole doctorale de sciences de gestion laboratoire PRISM, Université Paris 1 -Panthéon-Sorbonne-.

15. TEMINE. A et YACINE. K, **Pratiques du contrôle fiscal face aux phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale Cas : Direction des Recherches et Vérifications**, Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et

Bibliographie

comptabilité, Option : comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce Koléa, 2017-2018.

16. YALA.Y, L'impact du contrôle fiscal sur la qualité de l'information comptable, Mémoire En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et comptabilité, Option : comptabilité et finance, Ecole supérieure de commerce, Promotion 2019/2020.

Webographies

1. La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc, E.N.A, 2004/2007. Disponible sur le Site : <https://d1n7qs26ob2ad.cloudfront.net/>.

2. Site : Avocats Picovschi, Pourquoi le contrôle fiscal ? Quels sont les éléments susceptibles d'alerter le fisc ? De déclencher une vérification ?, <https://www.avocats-picovschi.com/>.

3. Site : Direction générale des impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz>.

4. Site : Contrôle fiscal, Les différents types de contrôles fiscaux, <https://.controle-fiscal.fr/>.

5. Site : Compta facile, compta et gestion pour tous, les comptes de bilan et les comptes de gestion, <https://www.compta-facile.com/>

6. Site : Kiwili, Qu'est-ce que la trésorerie d'entreprise, <https://www.kiwili.com/>.

7. Site : Ladreit de Lacharriere Avocats, la procédure de rectification contradictoire, <https://www.ladreit-de-lacharriere-avocats.fr/>.

8. Site : Justifit, <https://www.justifit.fr/b/guides/droit-penal/sanction-penale/>.

Annexes

Annexe N° 01 :

Programme des vérifications de comptabilité

République Algérienne Démocratique et Populaire

Direction Générale des Impôts

Direction Des Impôts D'Alger ouest.

Sous-Direction Du Contrôle Fiscal.

Inspection Des Impôts de :

État récapitulatif –programme des vérifications de comptabilité

Année

Nombre de Mission : 01 .Vérificateurs dont Mme F/chikh(IC) Mme GHEDJATI /F (I.en chef) non titulaires & .chefs de Brigades dont Mr HADJAZ YOUCEF(ID)non titulaire).

<u>N°d'aff.</u>	<u>Non & prénom ou raison sociale</u>	<u>Activité</u>	<u>Année</u>	<u>Chiffre d'affaires déclarés</u>	<u>Résultats</u>	<u>Motifs mentionnés sur la fiche de proposition</u>
<u>01</u>						
<u>02</u>						
<u>03</u>						
<u>04</u>						
<u>05</u>						
<u>06</u>						
<u>07</u>						
<u>08</u>						

Source : Documentation interne de la DIAO

Annexe N° 02 :

Série O n° 8 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

العامّة المديرية للضرائب

DECHARGE

(Retrait du dossier fiscal)

Le (la) soussigné(e).....

Vérificateur (s) de comptabilité exerçant au sein de.....

Certifie (ent) avoir reçu en main propre le dossier fiscal de.....

constitués des pièces ci-après désignées:

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Le (s) Vérificateur (s)

Source : Documentation interne de la DIAO

Annexe N° 04 :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA ALGER OUEST
SOUS-DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

Référence N° /DIAO/SDCF/BVF/BA/2021

A
Monsieur le gérant de la SARL X PRODUCTS
ENGINEERING Production Produits Chimiques
Haouche Kaouche Sect 02 LOT 677 -DELY BRAHIM

Lettre avec
A.R

N°

ALGER

Le 30 /05/2021

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement dont le détail est indiqué ci-dessus le à 09. H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020

l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux

impôts, droits et taxes ci-après, désignés : T.V.A., T.A.P., I.B.S., I.R.G., I.R.G./- Salaires et autres Impôts & Taxes.....

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Mr HADJAZ YUCEF
Inspecteur Divisionnaire

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

Mme CHIKH FADILA
Inspecteur Central
Mme GHEDJATI FLORA
Inspecteur Divisionnaire

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Source : Documentation interne de la DIAO

Annexe N° 05 :

Série O n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS ALGER OUEST

**Fiche de début des travaux
de Vérification**

..... Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.....

Nom / Prénom ou raison socialeActivité.....

Adresse Tel.....

..... du.....

Avis de vérification N°

Remis- le.....

Période à vérifier du au.....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

Annexe N° 06 :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER OUEST
SOUS DIRECTION DU CONTROL FISCAL**

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°: /DIAO/SDCF/BVF/BA/22

A

Monsieur LE GERANT DE LA SARL X
ACTIVITE : IMPORTATION & PRODUCTION

Houche Kaouche section02 LOT N° 677 Dely Ibrahim- ALGER

Lettre avec
A.R.

ALGER

Le

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

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 56... du 30 mai 21, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020, se rapportant

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

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

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

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

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

La présente notification comporte 11.....feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

MR YUCEF HADJAZ

Inspecteur Divisionnaire

Nom, prénom et grade

des vérificateurs

Mme FLORA GHEDJATI

(Inspecteur - en chef)

Mme FADILA CHIKH (IC)

Annexe N° 07 :

Détail des charges à réintégrer

<i>COMPTES</i>	<i>LIBELLE</i>	<i>MONTANT</i>	<i>MOTIF DE REJET</i>
60700200	<i>Fournitures de bureau</i>	193 864	BONS
6070006	<i>Carburant et lubrifiant</i>	128 930	BONS
6070004	<i>Fournitures quincaillerie</i>	286 719	BONS
6070050	<i>Fournitures informatiques</i>	76 314	BONS
6070080	<i>divers consommations bureau</i>	185 612	BONS
61500000	<i>Entretien et réparation</i>	19 152	BONS
61500020	<i>Entretien et réparation véhicule</i>	81 152	BONS
61500030	<i>Frais de déplacement avion</i>	179 615	BONS
Sous/ total		1 151 358	BONS
613000	<i>Location (absence de pièce)</i>	2 400 000	NON DEDUCTIBLE
623000	<i>Frais cadeaux valeur dépassé 500DA</i>	390 000	NON DEDUCTIBLE
	<i>Pénalité douanière</i>	300 000	NON DEDUCTIBLE
TOTAL		4 241 358	

Source : Documentation interne de la DIAO

Annexe N° 08 :

Détail des charges à réintégrer

<i>COMPTES</i>	<i>LIBELLE</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>MOTEF DE REJET</i>
6070008	<i>Fournitures de bureau</i>	39 140	187 244	136 127	<i>BONS</i>
6070006	<i>Carburant et lubrifiant</i>	213 357	181 296	10 330	<i>BONS</i>
6070004	<i>Fournitures quincaillerie</i>	105 719	446 787	90 195	<i>BONS</i>
6070050	<i>Fournitures informatiques</i>	27 357	/	/	<i>BONS</i>
6070080	<i>divers consommations bureau</i>	85 802	27 000	33 560	<i>BONS</i>
61500000	<i>Entretien et réparation</i>	117 207	/	74 550	<i>BONS</i>
61500020	<i>Entretien et réparation véhicule</i>	71 049	136 940	98 810	<i>BONS</i>
6240000	<i>Transports de biens et personnel</i>	38 500	515 250	/	<i>BONS</i>
623000	<i>Frais D'hébergement</i>	48 077	144 292	28 900	<i>Non déductible</i>
621000	<i>personnel extérieur</i>	99 230	283 516	/	<i>Non déductible</i>
62500030	<i>Frais de déplacements avion</i>	276 137	337 262	83 995	<i>Non déductible</i>
6350001	<i>Frais CASNOS</i>	/	157 200	387 940	<i>Non déductible</i>
TOTAL		1 121 575	2 416 787	944 408	

Source : Documentation interne de la DIAO

Annexe N° 09 :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER OUEST
SOUS DIRECTION DU CONTROL FISCAL**

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 204/DIAO/SDCF/BVF/BA/2022

A
Monsieur le gérant de la SARL
ACTIVITE : IMPORTATION & PRODUCTION

Lettre avec
A.R.

N°

ALGER

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur, Le gérant de la SARL EL FAYHA MPORTATION & PRODUCTION

et du/..... en réponse à la notification de redressement N° du et la
notification complémentaire / rectificative N°/..... du/.....

Après un examen de ma part, je vous informe que :

Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ; Les éléments qui ont

été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;

Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus
en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours
préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur
des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 05.. feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Mr HADJAZ YOUCEF (ID)

**Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs**

Mme GHEDJATI

FLORA (En chef)

Mme CHIKH FADILA

(IC)

Annexe N° 10 :

Série O n° 24

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER OUEST
SOUS-DIRECTION DU CONTROL FISCAL

**Fiche de fin des travaux
de Vérification**

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale...

Nom / Prénom ou raison sociale...

Avis de vérification 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...

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

Table des matières

Table des matières

Dédicace

Remerciement

Sommaire.....	I
Liste des abréviations.....	III
Liste des tableaux.....	IV
Liste des figures.....	V
Résumé.....	VI
Introduction générale.....	A-C
Chapitre 01 : Approche théorique de la fraude et du contrôle fiscal	
Introduction du chapitre.....	01
Section 01 : Analyse de phénomène de la fraude fiscale.....	02
1. Notions de la fraude fiscale.....	02
1.1. Définition de la fraude fiscale.....	02
1.2. Les éléments constitutifs de la fraude fiscale.....	04
1.2.1. Un élément légal.....	04
1.2.2. Un élément matériel.....	05
1.2.3. Un élément moral.....	05
1.3. Distinction entre la fraude et l'évasion fiscale.....	06
2. Classifications et manifestations de la fraude fiscale.....	07
2.1. Classifications de la fraude fiscale.....	07
2.1.1. Classification juridique.....	08
2.1.1.1. La fraude légale (Licite).....	08
2.1.1.2. La fraude illégale (Illicite).....	08
2.1.2. Classification matérielle.....	08
2.1.2.1. La fraude simple.....	09
2.1.2.2. La fraude complexe (Qualifiée).....	09
2.1.3. Classification géographique.....	09
2.1.3.1. La fraude nationale.....	09
2.1.3.2. La fraude internationale.....	10
2.2. Manifestations de la fraude fiscale.....	10
2.2.1. Les manifestations techniques de la fraude fiscale.....	10
2.2.1.1. La dissimulation matérielle.....	10
2.2.1.2. La dissimulation comptable.....	11
2.2.1.2.1. La pratique de double bilan.....	11
2.2.1.2.2. La minoration des recettes.....	12
2.2.1.2.3. La majoration des charges.....	12
2.2.1.3. La dissimulation juridique.....	13
2.2.1.3.1. Opérations fictives.....	13
2.2.1.3.2. Fausses qualifications.....	13
2.2.2. Les manifestations sociologiques de la fraude fiscale.....	13
2.2.2.1. La taille des entreprises.....	13
2.2.2.2. Les catégories socioprofessionnelles.....	14

Table des matières

3. Causes et conséquences de la fraude fiscale.....	14
3.1. Causes de la fraude fiscale.....	14
3.1.1. Les causes socio-économiques.....	14
3.1.1.1. Les causes économiques et politiques.....	14
3.1.1.1.1. Les causes économiques.....	14
3.1.1.1.2. Les causes politiques.....	15
3.1.1.2. Les causes psychologiques et historiques.....	15
3.1.1.2.1. Les causes psychologiques.....	15
3.1.1.2.2. Les causes historiques.....	16
3.1.2. Les causes juridico-administratives.....	17
3.1.2.1. Les causes administratives.....	17
3.1.2.1.1. La sous-administration de l'impôt.....	17
3.1.2.1.2. La mal-administration de l'impôt.....	18
3.1.2.2. Les causes juridiques.....	18
3.1.2.2.1. L'illégitimité du système fiscal.....	18
3.1.2.2.2. L'iniquité du système fiscal.....	18
3.1.2.2.3. La complexité et l'instabilité de la législation fiscale.....	18
3.1.2.2.4. L'inadaptabilité du système fiscal.....	18
3.1.2.2.5. L'incohérence du système fiscal.....	19
3.2. Conséquences de la fraude fiscale.....	19
3.2.1. Les conséquences financières.....	19
3.2.2. Les conséquences économiques.....	19
3.2.3. Les conséquences sociales.....	20
Section 02 : Généralités sur le contrôle fiscal.....	21
1. Définition et rôle du contrôle fiscal.....	21
1.1. Définition du contrôle fiscal.....	21
1.2. Rôle du contrôle fiscal.....	22
1.2.1. Le contrôle fiscal assure la cohérence et la pérennité du système déclaratif... ..	22
1.2.2. Garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt.....	22
1.2.3. Alimenter les caisses de trésor public.....	22
1.2.4. Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre fraude fiscale	22
2. Finalités du contrôle fiscal.....	22
2.1. La finalité dissuasive.....	23
2.2. La finalité budgétaire.....	23
2.3. La finalité répressive.....	23
3. Raisons du contrôle fiscal.....	24
3.1. Les directives	24
3.2. Le contrôle d'un tiers.....	24
3.3. L'absence de déclaration.....	24
3.4. Les déclarations divergentes.....	24
3.5. Les sources de renseignements.....	25
3.6. La délation.....	25
Section 03 : Aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal.....	26
3. Aspect juridique du contrôle fiscal	26
1.1. Les moyens et pouvoirs de l'administration fiscale.....	26
1.1.1. Les moyens du contrôle fiscal.....	26
1.1.1.1. Liaisons internes.....	26
1.1.1.2. L'enquête.....	26
1.1.1.3. La recherche.....	26

Table des matières

1.1.2. Les pouvoirs de l'administration fiscale.....	27
1.1.2.1. Droit de communication.....	27
1.1.2.2. Droit de contrôle.....	28
1.1.2.2.1. Contrôle des déclarations.....	28
1.1.2.2.2. Les demandes d'explications et justifications.....	28
1.1.2.3. Droit de visite et de saisie.....	29
1.1.2.4. Droit d'enquête.....	30
1.1.2.5. Droit de reprise.....	31
1.1.2.5.1. Délai générale.....	31
1.1.2.5.2. Délais Exceptionnels.....	32
1.2. Les droits (les garanties) du contribuable vérifié.....	32
1.2.1. Garanties liées à l'exercice du droit de vérification.....	32
1.2.1.1. L'envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.....	32
1.2.1.2. L'assistance d'un conseil.....	33
1.2.1.3. La limitation de la durée de la vérification.....	33
1.2.1.4. L'impossibilité de renouveler une vérification.....	34
1.2.1.5. L'extinction du contrôle sur pièces postérieurement à une vérification de comptabilité ou une VASFE.....	34
1.2.2. Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement.....	34
1.2.2.1. La notification de redressement.....	35
1.2.2.2. Le droit de réponse du contribuable.....	35
1.3. Les obligations du contribuable vérifié.....	36
1.3.1. Les obligations comptables.....	37
1.3.2. Les obligations fiscales.....	37
1.3.2.1. La déclaration d'existence.....	37
1.3.2.2. La déclaration annuelle.....	37
1.3.2.3. La déclaration trimestrielle et mensuelle.....	37
1.3.2.4. La déclaration de cession, cessation ou de décès.....	38
2. Aspect organisationnel du contrôle fiscal.....	39
2.1. Services locaux.....	39
2.1.1. L'inspection des impôts.....	39
2.1.2. La Direction des Impôts de Wilaya (DIW).....	40
2.1.3. Le Centre Des Impôts (CDI).....	40
2.1.4. Le Centre de Proximité des Impôts (CPI).....	41
2.2. Services régionaux.....	41
2.3. Services centraux.....	41
2.3.1. La Direction des Recherches et des Vérifications (DRV).....	41
2.3.2. Direction des grandes entreprises (DGE).....	42
Section 04 : Formes du contrôle fiscal.....	44
1. Le contrôle en cabinet (contrôle de bureau).....	44
1.1. Le contrôle formel.....	44
1.2. Le contrôle sur pièces.....	45
2. Le contrôle sur place (le contrôle approfondie).....	46
2.1. La vérification de comptabilité.....	46
2.2. La vérification ponctuelle de comptabilité.....	48
2.3. La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE).....	49
Conclusion du chapitre.....	52

Table des matières

Chapitre 02 : la procédure de vérification de comptabilité

Introduction du chapitre	54
Section 01 : phase préparatoire de la vérification.....	55
1. Etablissement du programme de vérification.....	55
1.1. Procédure d'établissement du programme.....	55
1.2. Critères de sélection des dossiers à contrôler.....	56
1.2.1. Critères se rapportant à l'importance des entreprises à vérifier	56
1.2.2. Critères géographiques.....	56
1.2.3. Critères d'activité.....	56
2. Préparation de la vérification.....	57
2.1. Retrait et examen des dossiers fiscaux	57
2.1.1. Retrait des dossiers fiscaux	57
2.1.2. Examen des dossiers fiscaux.....	57
2.1.2.1. Examen du dossier des impôts directs.....	57
2.1.2.2. Examen du dossier des taxes sur le chiffre d'affaire.....	58
2.2. Etude de la documentation technique.....	58
2.2.1. Etat comparatif du bilan	59
2.2.2. Relevé de comptabilité	59
2.2.3. Le relevé des chiffres d'affaires	59
Section 02 : L'exécution de la vérification.....	61
1. L'envoi de l'avis de vérification.....	61
2. L'intervention sur place.....	62
3. Examen de la comptabilité et reconstitution des bases d'imposition.....	63
3.1. Examen de la comptabilité en la forme.....	64
3.1.1. Une comptabilité complète et régulière.....	64
3.1.2. Une comptabilité arithmétiquement exacte	65
3.1.3. Une comptabilité probante.....	65
3.2. Examen de la comptabilité en le fond.....	65
3.2.1. Contrôle interne (contrôle à travers les données comptables).....	65
3.2.1.1. Contrôle des achats.....	66
3.2.1.2. Contrôle des stocks.....	67
3.2.1.3. Contrôle des ventes.....	68
3.2.1.4. Contrôle des charges	68
3.2.2. Contrôle externe.....	69
3.2.2.1. Vérification des comptes de bilan.....	69
3.2.2.2. Vérification des comptes de gestion.....	72
3.3. Reconstitution des bases d'imposition.....	73
3.3.1. Reconstitution à partir des achats.....	73
3.3.2. Reconstitution à partir des constances (du processus) de fabrication.....	73
3.3.3. Reconstitution à partir des charges d'exploitation	73
Section 03 : Conclusion de la vérification.....	75
1. Appréciation générale de la comptabilité.....	75
1.1. Acceptation de la comptabilité.....	75
1.2. Rejet de comptabilité.....	75
1.2.1. Les conditions de rejet.....	76

Table des matières

1.2.1.1.Tenue des livres comptables non conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du Code de Commerce et les conditions et modalités d'application prévue par le SCF.....	76
1.2.1.2.Comptabilité privée de toute valeur probante du fait de l'absence de pièces justificatives.....	77
1.2.1.3.Comptabilité comportant des erreurs, omissions, inexactitudes graves et répétées afférentes aux opérations comptabilisées.....	77
1.2.2. les conséquences du rejet de comptabilité.....	77
2. Résultats du contrôle (Vérification de comptabilité).....	78
3. Procédures de redressements.....	78
3.1.Procédure contradictoire	78
3.1.1. La notification des redressements.....	79
3.1.2. Le droit de réponse du contribuable.....	79
3.1.2.1.Le contribuable donne son accord.....	80
3.1.2.2.Le contribuable formule des observations.....	80
3.2.Procédure d'office.....	80
3.2.1. La procédure de taxation d'office.....	80
3.2.2. La procédure de rectification d'office.....	81
3.2.3. L'évaluation d'office.....	81
3.3.Les procédures exceptionnelles.....	82
3.3.1. La procédure de taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie... ..	82
3.3.2. La procédure de répression des abus de droit.....	82
4. La notification définitive.....	82
5. L'achèvement de la vérification.....	83
5.1.Elaboration du rapport de vérification.....	83
5.2.Emission du rôle.....	84
5.3.Annotation du dossier fiscal.....	84
6. Les sanctions.....	84
6.1.Les sanctions fiscales.....	84
6.1.1. Retard dans le dépôt des déclarations.....	85
6.1.2. Insuffisance dans les déclarations des contribuables.....	85
6.1.3. Empêchement d'un contrôle fiscal au sein d'une entreprise.....	85
6.1.4. Le cas de défaut de facturation.....	85
6.2.Les sanctions pénales.....	86
6.3.Les sanctions particulières.....	86
Conclusion du chapitre.....	88
Chapitre 03 : Cas pratique du contrôle fiscal « vérification de comptabilité » au sein de la Direction des Impôts d'Alger Ouest	
Introduction du chapitre.....	91
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	92
1. Présentation de la Direction Générale des Impôts.....	92
2. Structure organisationnel de la DGI.....	92
3. Présentation de la Direction des Impôts de Wilaya d'Alger Ouest.....	94
3.1. Présentation générale de la DIW d'Alger Ouest.....	94
3.2. L'organigramme de la Direction des Impôts.....	94
3.3. Présentation de l'organigramme de la Direction.....	96
3.3.1. La sous-direction des opérations fiscales.....	96
3.3.2. La sous-direction du contentieux.....	96

Table des matières

3.3.3. La sous-direction des moyens.....	96
3.3.4. La sous-direction du recouvrement.....	97
3.3.5. La sous-direction du contrôle fiscal.....	97
3.3.5.1. Bureau de la recherche de l'information fiscale.....	97
3.3.5.2. Bureau des fichiers et recoupements.....	97
3.3.5.3. Bureau des vérifications fiscales.....	98
3.3.5.4. Bureau du contrôle des évaluations.....	98
Section 02 : Illustration d'un cas pratique de vérification de comptabilité.....	99
1. Présentation et position fiscale de l'entreprise vérifiée.....	99
1.1. Présentation de l'entreprise vérifiée.....	99
1.2. Position fiscale	99
2. Phase préparatoire de la vérification.....	100
2.1. Programmation de vérification.....	100
2.2. Préparation de la vérification.....	100
2.2.1. Retrait et Examen de dossier fiscal.....	100
2.2.1.1. Retrait de dossier fiscal.....	100
2.2.1.2. Examen de dossier fiscal.....	100
2.2.2. Etude de la documentation technique.....	101
2.2.2.1. L'état comparatif des bilans.....	101
2.2.2.2. Le relevé de comptabilité.....	101
2.2.2.3. Les récapitulatifs de la TVA et de la TAP.....	101
3. L'exécution de la vérification.....	101
3.1. Etablissement et l'envoi de l'avis de vérification.....	101
3.2. L'intervention sur place.....	102
3.3. Examen de la comptabilité.....	102
3.3.1. Examen de la comptabilité en la forme.....	102
3.3.2. Examen de la comptabilité en le fond.....	102
4. Conclusion de la vérification.....	105
4.1. Notification de redressement primitive.....	105
4.2. Réponse du contribuable.....	116
4.3. Notification définitive.....	117
4.4. Achèvement de la vérification.....	125
4.4.1. La rédaction d'un rapport de vérification.....	126
4.4.2. L'émission d'un rôle.....	126
Conclusion du chapitre.....	127
Conclusion générale.....	129
Bibliographies.....	132
Annexes.....	138
Table des matières.....	151