

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

Le Système Comptable Financier a introduit et a préconisé d'importants changements au niveau des aspects de présentation, d'évaluation, d'estimation et de prise en compte des opérations.

Ces changements sont de nature à avoir une répercussion sur le résultat comptable et corrélativement sur le résultat fiscal.

En effet, la comptabilité sert de base pour la détermination du revenu imposable ; elle doit être tenue conformément aux lois et règles en vigueur. Le cadre conceptuel de la comptabilité financière fait état des conventions comptables et des hypothèses sous-jacentes qui doivent être observées par l'entreprise pour préparer et présenter ses états financiers.

Puisque la législation fiscale consacre le principe de l'autonomie par rapport au droit comptable, les divergences entre les deux systèmes persistent.

Dans ce cadre, ce chapitre sera traité en trois sections :

- Comptabilité et Fiscalité, Systèmes de dépendance/indépendance : Analyse comparée de l'objectif général des états financiers et caractéristiques qualitatives par rapport aux règles fiscales, et leurs insuffisances.
- Du bénéfice comptable au bénéfice fiscal : Présentation des principes, règles de passage et la question liée à l'autonomie et la dépendance entre la comptabilité et fiscalité.
- Interdépendances et implications entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales régissant la détermination du bénéfice imposable à l'IBS.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **Section 01 : Comptabilité et Fiscalité, Systèmes de dépendance/indépendance : Analyse comparée de l'objectif général des états financiers et caractéristiques qualitatives par rapport aux règles fiscales, et leur insuffisances.**

Les nouvelles règles comptables édictées par le Système Comptable Financier, inespérées des normes IAS/IFRS, se caractérisent essentiellement par les objectifs qu'elles assignent à la comptabilité qui peuvent être qualifiés de scientifiques, compte tenu de leur impartialité et leur rigueur, et aux parades qu'elles ont placées pour prévenir toutes considérations susceptibles de les altérer.

#### **1-1- L'émergence de systèmes de dépendance/Independence et leur typologie**

##### **1-1-1- Emergence historique**

###### **A- L'exemple des Etats-Unis : une indépendance précoce...**

L'impôt généralisé sur les revenus fut créé aux Etats-Unis à la suite du XVI<sup>e</sup> amendement à la constitution en 1913 qui donna au congrès l'autorité légale de percevoir un impôt sur le revenu. En ce qui concernait l'impôt sur les bénéfices des sociétés, la question se posait naturellement s'il fallait, le cas échéant, utiliser les normes comptables comme appui de la détermination du bénéfice fiscal. A cette époque, les traditions et règles comptables avaient une base non pas légale ou réglementaire, mais professionnelle, car élaborées par les professionnels de la comptabilité. Il était difficilement concevable de placer la fiscalité, acte de souveraineté par excellence, dans la dépendance des règles édictées par des associations privées<sup>1</sup>.

Le choix fut donc opéré de séparer la comptabilité et la loi fiscale. Il en est resté ainsi jusqu'à aujourd'hui. Au début d'ailleurs, l'I.R.S. (Internal Revenue Service) était souvent un précurseur indirect en matière comptable. La séparation entre comptabilité et fiscalité se reflète dans les comptes financiers par un système très développé d'impôts différés.

Aux Etats-Unis, il n'y aurait donc pas de questions fiscales liées à l'introduction d'un nouveau référentiel comptable.

---

<sup>1</sup>G.Gelders, **Droit comptable et fiscalité**, Bulletin des contributions, 1983, n°628, P : 1249.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **B- En Europe, au contraire, le droit comptable, plus récent, prend appui sur le droit fiscal**

En Europe continentale<sup>1</sup>, la situation était toute différente. Il n'y avait pas de normalisation comptable précoce qui s'était faite. Très schématiquement, les raisons peuvent être cherchées dans le développement différent des systèmes financiers aux Etats-Unis et en Europe continentale : orientation « marché » aux Etats-Unis et orientation « bancaire » en Europe continentale. Du fait de cette évolution historique, les Etats-Unis étaient beaucoup plus tôt confrontés au problème du petit épargnant-investisseur qu'il fallait protéger. C'est aussi une des causes de l'orientation « public-privé » du critère d'exigence de la publication des comptes. En Europe continentale par contre, les entreprises se finançaient pratiquement exclusivement par l'autofinancement ou en ayant recours à l'emprunt bancaire. L'actionnariat était généralement concentré et stable. Il n'y avait pas de nécessité d'une information financière régulière à destination du grand public. En effet, l'actionnariat concentré disposait d'influence suffisante pour s'informer sur le cours des affaires autrement qu'en lisant annuellement un rapport de gestion. Les créanciers étaient certes intéressés par les états financiers, qui étaient cependant moins censés refléter la performance de l'entité ou son patrimoine économique, que son avoir net juridique, servant de garantie en cas de liquidation. Ainsi, si un bilan devait être produit, il était essentiellement de nature statique et s'orientait au principe de propriété dans son sens juridique<sup>2</sup>.

Au cours du XX<sup>e</sup> siècle, et généralement après la première guerre mondiale, se développèrent en Europe continentale les systèmes généralisés d'impôts sur les revenus avec comme composante un impôt des sociétés. L'impôt des sociétés se démarque de l'impôt généralisé sur le revenu<sup>3</sup> par le fait que le premier taxe le bénéfice taxable des personnalités juridiques fictives alors que le second taxe pour sa partie revenus professionnels un bénéfice professionnel pour une personne physique. Généralement au moment de la mise en place de ces systèmes d'imposition, le droit comptable était encore très peu développé et se résuma souvent à quelques articles dans le droit des sociétés. La notion de bénéfice taxable était pour la plupart des cas très vague. En effet, le droit fiscal se bornait souvent à simplement

---

<sup>1</sup>Cette notion est à comprendre essentiellement comme englobant l'Europe de l'ouest avec l'Allemagne. En sont exclus : le Royaume-Uni et l'Irlande (orientés plus vers les Etats-Unis), les pays de l'Europe de l'Est (pays sous influence soviétique jusque dans les années 1990) et les pays scandinaves. Même au sein de ces pays d'Europe continentale, il y a encore des grandes divergences. En fait, en Europe, il existe autant d'historiques comptables et fiscaux que de pays.

<sup>2</sup>C.Collette et J.Richard, **Les systèmes comptables français et anglo-saxons-Normes IAS**, Paris, Dunod, 2002, PP : 180-183.

<sup>3</sup>Cette évolution traduit l'opinion que le revenu pouvait être une mesure fiable de la capacité contributive des contribuables et mènerait ainsi à une imposition plus équitable que les systèmes antérieurs, souvent forfaitaires.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

mentionner la notion de bénéfice, mais le droit des sociétés qui l'employait également, et vers lequel on se tournait donc naturellement pour une concrétisation, ne fournissait pas davantage d'explications. De ce fait, les administrations fiscales et la jurisprudence fiscale créaient dans un premier temps un droit comptable implicite en développant au fil du temps ce qu'il fallait entendre concrètement par la base fiscale et comment il fallait la calculer.

Quand le temps fut venu (fin des années 1970 et début 1980) de transposer la quatrième directive en droit national, pour des raisons de simplicité et de crédibilité, le droit comptable fut rattaché au droit fiscal. Cela explique le fait que la transparence de la directive se faisait différemment d'état en état, puisque l'on essayait de faire converger le nouveau droit comptable national le plus possible vers les pratiques fiscales établies.

La finalité de la comptabilité à cette époque était donc principalement vue sous l'angle de la preuve vis-à-vis des autorités fiscales mais aussi vis-à-vis des créanciers (pour justifier les distributions de dividendes aux actionnaires) et moins sous une optique de pure information. Même si les articles introductifs de la quatrième directive mentionnent déjà le caractère informationnel des états financiers, ces derniers auraient certainement joué un rôle secondaire s'ils avaient été dépourvus d'effets juridiques tant en droit fiscal qu'en droit des sociétés. Le bouleversement des mentalités dans la direction d'une comptabilité informationnelle ne s'est fait que récemment.

Depuis lors, le droit comptable et le droit fiscal ont suivi en Europe continentale une histoire très entrelacée. Aucun changement en droit comptable ne pouvait se faire sans en analyser l'impact au niveau fiscal. De plus, dans la plus part des pays, l'on essayait de garder le passage du bénéfice comptable au bénéfice fiscal aussi simple que possible ; cette préoccupation a mené au phénomène néfaste de la prépondérance inverse : étant donné l'unicité du bilan, une écriture, pour être reconnue par l'administration fiscale, devait au préalable être reprise en comptabilité (au lieu d'admettre de pouvoir faire des écritures dérogatoires purement fiscales hors bilan). De fait, les comptes annuels se retrouvèrent « pollués » par tout un ensemble d'écritures à motivation fiscale et sans justification économique. Ce phénomène était par contre beaucoup moins prononcé dans les comptes consolidés.

L'imbrication du droit comptable et du droit fiscal est donc complexe (et les positions relatives de ces deux branches de droit ne sont pas unanimement clarifiées). De plus, ces deux branches de droit s'insèrent dans le cadre plus large d'autres branches du droit et du système juridique global des pays de droit écrit (avec notamment le droit civil et le droit

## Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct

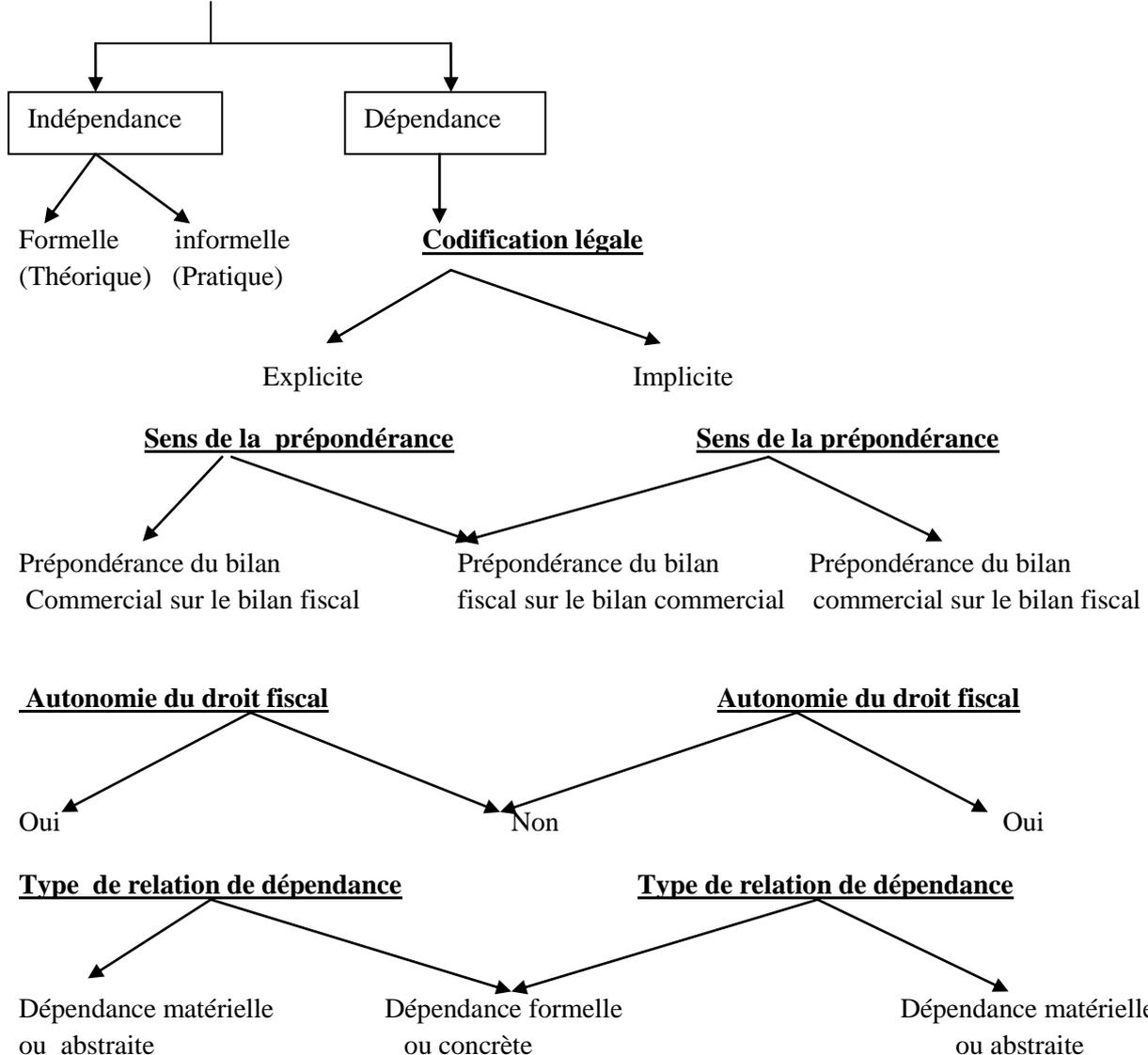
constitutionnel). Beaucoup d'encre doctrinale a coulé pour clarifier le tissu relationnel complexe entre toutes ces branches du droit et pour savoir quelle branche joue dans quels cas un rôle supplétif. Nous allons maintenant présenter une brève typologie des systèmes de dépendance/indépendance qui peuvent exister.

### 1-1-2- Typologie

Il est à noter que, du fait du caractère théorique des critères présentés, la situation dans un pays donné s'apprécie sur l'ensemble des critères présentés, le schéma présenté ci-dessous synthétise les différents types de relation pouvant exister entre la comptabilité et la fiscalité.

Schéma n°02 : Typologie de la dépendance/indépendance entre la comptabilité et la fiscalité

#### Grande Orientation



Source : F.Mousel, Quel impact fiscal suite à l'adoption des normes IFRS par l'union européenne ?, Bibliothèque fiscale de la Solvay business School, Luxembourg, 2005, P : 38.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

D'abord, il y'a lieu de s'intéresser à la portée des termes « dépendance » et « indépendance ». pour qu'il y ait dépendance entre deux droits, il faut nécessairement qu'il y ait influence d'un droit sur l'autre, que ce soit sur le plan de la signification des termes juridiques employés, que ce soit au travers de dispositions entières ou que ce soit par l'influence résultant du rôle supplétif d'une branche de droit pour l'autre.

Il y'a lieu donc de séparer conceptuellement les notions de dépendance qui implique une influence et de connexion. Cette dernière n'implique pas nécessairement une influence ; elle peut se borner à exiger une information sur comment l'on passe des règles d'une branche de droit à l'autre alors que les deux systèmes de règles évoluent indépendamment. A titre d'exemple, si le droit fiscal est entièrement dépendant du droit comptable, une nouvelle disposition de ce dernier s'appliquera aussi en droit fiscal (exemple : si le droit comptable interdisait l'activation des frais de R.&D., ils seraient aussi non activables en droit fiscal) ; au contraire, s'il y a simple connexion, le changement de la règle comptable n'entraîne pas un changement de la règle fiscale, par contre, le document de passage du résultat comptable vers le résultat fiscal s'en trouve modifié (dans notre exemple, il faudrait activer au bilan fiscal des frais R.&D. pris en charge en comptabilité).

Parmi les systèmes d'indépendance, il y a lieu de distinguer entre l'indépendance formelle, c'est-à-dire le fait que formellement, il n'est prévu nulle part que les comptes annuels publiés aient un impact sur le calcul du bénéfice fiscal (ou inversement), et l'indépendance pratique. L'indépendance pratique s'apprécie à la lumière de critères de fait. Par exemple, en Angleterre, à plusieurs reprises, la jurisprudence a admis que la pratique comptable pouvait influencer la pratique fiscale<sup>1</sup>. Ainsi, de facto, une indépendance formelle fut atténuée par une dépendance pratique.

Parmi les systèmes de dépendance, il est à distinguer entre une codification légale explicite, en France, par exemple, l'article 38 quarter de l'Annexe III au C.G.I.<sup>2</sup> prévoit sans ambiguïté que les écritures comptables valent, sauf dérogation expresse de la loi fiscale, aussi pour la détermination du bénéfice fiscal ; et une codification légale implicite, tel que en Belgique, aucun article du C.I.R.<sup>3</sup> ne prévoit expressément un accrochage du bilan fiscal au bilan comptable. Le principe fut cependant confirmé par un arrêt célèbre de la cour de cassation du 20 février 1997 qui n'était que la validation sur papier de la pratique antérieure.

---

<sup>1</sup> M. Lamb, **The relationship between accounting and taxation: the united kingdom**, The european accounting review, 1996, Volume 5: supplement, P : 940.

<sup>2</sup>C.G.I.: Code Général des Impôts.

<sup>3</sup>C.I.R. : Code des Impôts sur les Revenus.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Selon le schéma ci-dessus, trois critères de subdivision qui sont retenus, à savoir :

**A- Le sens de la prépondérance** : il détermine le droit qui joue un rôle supplétif, c'est-à-dire vers lequel on se tourne en cas de doute.

Exemple : supposons que les amortissements ne soient réglementés ni dans le droit comptable, ni dans le droit fiscal. Dans un système de prépondérance du bilan commercial, l'entreprise doit choisir une politique d'amortissement qui n'est pas contraire aux principes du droit comptable et le droit fiscal suit alors le choix opéré au niveau des comptes publiés. Dans un système de prépondérance inverse par contre, l'entreprise devrait choisir une politique d'amortissement non contraire aux principes fiscaux, qui peuvent être différents, et elle doit alors opérer le même choix dans ses comptes publiés, pour bénéficier de la déductibilité fiscale. En pratique, il est rencontré souvent des systèmes mixtes.

**B- L'autonomie du droit fiscal** : le caractère épineux de l'autonomie du droit fiscal par rapport à d'autres branches du droit a déjà été mentionné dans le point précédent. Cette question se pose de manière particulièrement aigüe quand le droit fiscal emploie des termes issus d'autres branches du droit sans les définir explicitement. En Belgique, à titre d'exemple, la cour de cassation a décidé, le 11 décembre 1962, qu'un terme qui n'est pas autrement défini par la loi fiscale doit être interprété en fonction du sens qu'il a en droit civil. En Allemagne par contre, la doctrine prévoit, et il est de jurisprudence constante, que tous les termes employés en droit fiscal doivent être interprétés de manière autonome sans avoir recours à leur définition en droit civil, à titre d'exemple, ce n'est pas parce que le terme livraison est employé en droit fiscal qu'il revêt nécessairement l'interprétation qui lui est donnée en droit civil et cela même sans définition spécifique en droit fiscal.

**C- Le type de relation de dépendance** : il est différencié ce qui suit :

- La dépendance matérielle ou abstraite. Ici, un jeu de comptes ne doit pas être contraire aux principes et aux règles qui gouvernent l'établissement de l'autre jeu de comptes.
- La dépendance formelle ou concrète. Dans le cas de la dépendance formelle du bilan fiscal par rapport au bilan commercial, les choix opérés dans les comptes annuels lient l'entreprise vis-à-vis de l'administration fiscale et sont donc aussi retenus pour le calcul du bénéfice fiscal. Le cas inverse est le cas de la prépondérance formelle inversée où un choix au niveau fiscal, par exemple amortissement accéléré, doit également être comptabilisé dans les comptes annuels.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Illustrons davantage ces deux aspects de la dépendance : la dépendance matérielle du droit fiscal par rapport au droit comptable se manifeste au travers du fait que les principes comptables s'appliquent aussi en droit fiscal. Par exemple, la comptabilité fiscale en France est une comptabilité d'engagement, non pas parce que le C.G.I. le mentionnerait explicitement, mais parce que le droit fiscal est partiellement dépendant du droit comptable. La dépendance formelle du droit comptable par rapport au droit fiscal se manifeste par le fait que le bilan commercial détermine le résultat fiscal à l'exception des retraitements explicites prévus. L'administration ne peut donc pas rejeter une écriture conforme au droit comptable sans loi fiscale expresse qui la rejette. C'est la dépendance matérielle qui à la base de l'unicité du bilan.

Malheureusement, à l'heure actuelle, la dépendance matérielle se manifeste surtout dans son sens inversé, c'est-à-dire que les écritures comptables doivent être passées en conformité avec les choix fiscaux opérés. C'est fort regrettable, surtout que ce ne serait théoriquement pas une nécessité. Prenons un exemple : supposant que le droit comptable préconise de choisir une méthode et une durée d'amortissement qui reflète la durée de vie économique d'une immobilisation. Elle détermine qu'il faudrait l'amortir dégressivement sur six ans. La loi fiscale cependant déroge au droit comptable et permet un amortissement spécial linéaire en deux ans. De deux choses l'une alors : soit, en comptabilité, on amortit le bien dégressivement sur six ans et on passe alors chaque année une écriture spéciale hors bilan pour passer au résultat fiscal. Soit on oblige l'entreprise à passer directement l'écriture comptable en conformité avec la disposition fiscale. C'est cette deuxième méthode qui est généralement retenue. Un deuxième exemple serait certaines provisions. Les cas de dépendance inverse se sont fortement accrus au cours des dernières décennies puisque la fonction interventionniste du droit fiscal sous forme de dépenses fiscales s'est accrue. On justifiait le principe en préconisant qu'on ne pouvait attribuer à l'Etat, qui au travers de l'impôt est un tiers implicite à chaque entreprise, un bénéfice fiscal inférieur au bénéfice comptable. Des charges fiscales supplémentaires déductibles devraient aussi diminuer le bénéfice comptable pour ne pas pouvoir être distribuées aux détenteurs de parts sociales. Evidemment, cette argumentation est complètement caduque. Elle a mené à une domination du droit comptable et des écritures comptables par le droit fiscal, c'est souvent le conseiller fiscal qui s'occupe de l'établissement des comptes annuels, plutôt que l'expert-comptable.

Tous les pays se laissent classer au moyen des critères de cette classification. La Belgique, par exemple, se caractérise par un système de dépendance implicite. Le bilan fiscal est

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

prépondérant pour le bilan commercial, sauf dérogation expresse ou implicite de la loi fiscale. Le droit fiscal est interdépendant avec les autres branches de droit. Pour compliquer la situation, il y a aussi des cas nombreux de prépondérance inverse où l'administration n'accepte une écriture que si elle est aussi reflétée au niveau des comptes annuels. La dépendance est à la fois abstraite et concrète, car l'entreprise est liée vis-à-vis de l'administration par ses comptes financiers qui font d'ailleurs partie intégrante de la déclaration fiscale.

A l'issus de ces quelques élaborations très succinctes, nous retenons :

En premier lieu, la comptabilité fait en Europe continentale l'objet d'une branche de droit qui se situe en plein cœur du dispositif juridique interdépendant qui caractérise ces pays de droit écrit. Notamment, le droit comptable et le droit fiscal sont fortement reliés par des relations de dépendance qui s'apprécient au travers de plusieurs critères : codification explicite ou implicite, sens de la prépondérance, autonomie du droit fiscal, portée de la prépondérance. Ce sont ces relations qui expliquent pourquoi des questions fiscales se posent suite à l'adoption du référentiel IFRS par l'Union Européenne, étant donné la diversité de ces relations au travers de l'U.E., il est clair que les questions fiscales spécifiques varieront d'un Etat membre à un autre.

En deuxième lieu, l'exemple des Etats-Unis a montré que la dépendance entre la comptabilité et le droit fiscal n'est pas une donnée inévitable, mais le résultat d'un contexte historique spécifique.

En dernier lieu, l'introduction du référentiel IFRS se fait dans l'U.E. au travers du règlement IFRS 2005, qui contient des dispositions obligatoires et optionnelles.

### **1-2- Analyse comparée de l'objectif général des états financiers et les caractéristiques qualitatives de l'information financière définis dans le Cadre Conceptuel Comptable du SCF et du droit fiscal en matière d'impôt direct**

Cet objectif et ces caractéristiques ont été formulés pour la première fois dans les normes conceptuelles du FASB et repris ensuite en grande partie par l'IASB, et qui se trouve également quasiment repris dans le cadre conceptuel du SCF.

L'objectif d'ordre général reconnu à la comptabilité à travers ses états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et l'évolution de la situation financière qui soit utile à une large gamme d'utilisateurs lorsqu'ils prennent leurs décisions économiques.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Pour atteindre cet objectif ultime, l'information comptable doit présenter certaines caractéristiques qualitatives : elle doit être immédiatement saisissable (ou intelligible) par les utilisateurs, pertinente, fiable et comparable.

### **1-2-1- Objectif général des états financiers et le droit fiscal en matière d'impôt direct**

Selon le nouveau système comptable financier<sup>1</sup>, toute entité entrant dans le champ d'application du présent règlement doit établir annuellement des états financiers.

Les états financiers des entités autres que les très petites entités comprennent :

- un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un tableau des flux de trésorerie ;
- un tableau de variation des capitaux propres ;
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

#### **A- Le Bilan**

Le bilan est un état qui reflète la situation financière de l'entité ; il décrit séparément les éléments d'actif et les éléments du passif. Le cadre conceptuel du SCF a défini d'une manière précise les différents éléments du bilan, à savoir les actifs, les passifs et les capitaux propres.

L'actif : Un actif est défini comme étant une ressource contrôlée par l'entité du fait d'évènements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entité.

Le passif : Un passif est une obligation actuelle de l'entité résultant d'évènements passés et dont le règlement attendu doit résulter en une sortie de l'entité de ressources représentatives d'avantages économiques.

Les capitaux propres : Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous les passifs.

Le SCF impose aux entités de présenter au bilan, séparément les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants<sup>2</sup>. Toutefois lorsqu'une présentation est plus appropriée, l'entité doit classer ses actifs et ses passifs en fonction de leur liquidité.

#### **B- Le Compte de Résultat**

Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Egalement comme pour les éléments du bilan, le cadre conceptuel

---

<sup>1</sup>Cf. Article 25 de la loi n°07-11 du 25.11.2007 portant système comptable financier.

<sup>2</sup>Voir l'annexe n°01.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

définit clairement les éléments du compte de résultat et les informations à présenter dans cet état<sup>1</sup>.

Selon le SCF, les charges et produits sont définis comme suit :

Les produits : sont des accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous la forme d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres autres que l'augmentation provenant des contributions des propriétaires du capital.

Les charges : sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période comptable sous la forme de sorties ou de diminutions des valeurs d'actifs, ou de survenances de dettes qui ont pour résultat de faire diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux propriétaires du capital.

### **C- L'Etat de variation des capitaux propres**

L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

Il a pour objectif de présenter l'évolution de la situation financière d'une entité (ses capitaux propres) entre deux périodes.

Dès lors, la présentation d'un état des variations des capitaux propres est requise pour mettre en évidence le total des produits et des charges de l'entité, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans les capitaux propres<sup>2</sup>. En conséquence, les informations minimales à présenter dans cet état concernent les mouvements liés :

- au résultat net de l'exercice ;
- aux changements de méthode comptables et aux corrections d'erreurs significatives dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres ;
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement.) ;
- aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

### **D- Le Tableau des flux de trésorerie**

Le Tableau des flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie. Il présente les variations de la situation financière de l'entité en matière de provenance et utilisation du cash dans ses activités d'investissement, d'exploitation et de financement.

---

<sup>1</sup>Voir l'annexe n°02.

<sup>2</sup>Voir l'annexe n°03.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Autrement dit, l'objectif du TFT consiste à expliquer la variation du solde de la trésorerie entre le début et la fin de l'exercice.

Pour le faire le TFT doit présenter les différentes entrées et sorties de trésorerie comptabilisées durant l'exercice selon leur nature<sup>1</sup>.

### **E-L'Annexe**

Pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entités, l'annexe doit :

- Présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux transactions et événements importants ;
- Fournir les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension des autres états financiers ;
- Fournir les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants ;
- Fournir les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle (effectif moyen, les informations sectorielles...)

Pour les entités faisant appel public à l'épargne, ils doivent fournir, plus des informations précédentes, les informations spécifiques nécessaires aux utilisateurs des états pour comprendre les performances passées et évaluer les risques et la rentabilité de l'entité. C'est-à-dire fournir les informations nécessaires qui permettront aux investisseurs d'évaluer les risques et la rentabilité de l'entité.

L'objectif des états financiers est explicitement traité par le cadre conceptuel du SCF, inspiré du cadre conceptuel des IFRS ; en se référant à ce cadre<sup>2</sup>, l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques.

La fonction primordiale d'un référentiel comptable est donc de fournir de l'information à une large gamme d'utilisateurs. L'information fournie est donc triple : sur la situation financière, sur la performance et sur les variations de la situation financière.

---

<sup>1</sup> Voir l'annexe n°04.

<sup>2</sup>Cf. Articles 12 à 21 du cadre conceptuel des IFRS qui sont repris en annexe n°03, cet objectif est repris par l'article 07 de la norme IAS 01.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

L'information doit être utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques. Ceci est à mettre en relation avec l'article 06 qui stipule dans sa deuxième partie que des rapports financiers à caractère spécifique, par exemple les prospectus et les calculs préparés à des fins fiscales, sont en dehors du champ d'application de ce cadre. Néanmoins, le cadre peut s'appliquer à la préparation de ces rapports financiers à objectif spécial lorsque les contraintes de ces rapports le permettent. Ce qui veut dire que rien n'interdit d'utiliser le cadre conceptuel pour une comptabilité fiscale ; par contre, les contraintes spécifiques de la comptabilité fiscale doivent alors être conformes au cadre. En ce qui concerne le large éventail d'utilisateurs, l'article 09 cite sept catégories, dont les prêteurs et l'Etat, mais, probablement intentionnellement, les investisseurs sont cités en premier lieu. Il est intéressant de considérer de plus près l'article 09 au point (f) qui concerne l'Etat et les organismes publics : suivant cet article, les Etats et leurs organismes publics sont intéressés par la répartition des ressources et, en conséquence, par les activités des entreprises. Ils imposent également des obligations d'informations afin de régler les activités des entreprises, de déterminer les politiques fiscales et la base des statistiques de produit national ou statistique similaires.

En effet, on y retrouve reconnue la fonction dévolue traditionnellement aux plans comptables. On le voit, le cadre se veut général et s'efforce de ne pas exclure d'emblée une certaine catégorie d'utilisateurs ou certaines utilisations des IFRS. Cependant, il est indubitable que l'information à fournir est essentiellement celle utile à la prise de décisions économiques des actionnaires d'entreprises orientées vers les marchés des capitaux.

Si cette information est subsidiairement utile par exemple à des fins fiscales ou de statistiques macroéconomiques, tant mieux. Mais lors de leur conception, les normes ne seront pas modulées explicitement vers ces usages spécifiques. On n'y trouvera donc pas de dispositions spécifiques pour protéger les créanciers ni des dispositions purement fiscales.

**Au plan fiscal**, le droit fiscal algérien ne formule explicitement un objectif. Cet objectif est cependant évident, même s'il est implicite : mesurer un bénéfice fiscal sur une période donnée, qui sera soumis à l'impôt. Ce bénéfice fiscal est censé présenter le plus justement la capacité contributive de l'entité, ceci dans une optique éventuelle d'un principe constitutionnel de justice fiscale. De fait, le seul destinataire des comptes fiscaux est l'administration fiscale. Les informations à lui fournir sont nécessairement orientées vers le passé et non vers le futur. De plus, la fonction de la comptabilité fiscale est moins informative. Elle sert au contraire à mesurer le plus exactement une grandeur, à savoir la

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

capacité contributive. Cette mesure doit être la plus objective possible, d'une part pour éviter la manipulation et d'autre part, pour permettre un contrôle efficace et rapide.

De cette analyse, il est constaté que, même si le cadre des IFRS n'interdit pas à priori l'utilisation des normes IFRS pour des comptes fiscaux, force est de constater que les objectifs et donc orientations de ces deux comptabilités sont très différents.

### **1-2-2- Caractéristiques qualitatives des états financiers et le droit fiscal en matière d'impôt direct**

L'information comptable consignée dans les états financiers doit être immédiatement saisissable (compréhensible ou intelligible) par les utilisateurs, pertinente, fiable et comparable.

#### **A- Intelligibilité**

l'information fournie doit être immédiatement compréhensible par des utilisateurs ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et une volonté d'étudier l'information de manière raisonnablement diligente.

Une information ne peut cependant pas être exclue pour le seul motif de ne pas pouvoir être comprise par certains utilisateurs.

#### **B- La comparabilité**

Elle se traduit à deux niveaux : à travers le temps pour une même entité et à un moment donné pour des entités différentes. Il s'ensuit que :

- Les entités doivent fournir une information quant aux méthodes comptables utilisées, aux changements de méthodes et leurs effets ;
- Les entités doivent fournir dans les états financiers l'information correspondante des exercices précédents.

Par contre, il ne faut pas confondre comparabilité et « uniformité pure » : les méthodes comptables doivent être changées s'il en existe d'autres, plus pertinentes et plus fiables. Du principe de comparabilité, nous pouvons d'abord déduire deux principes repris dans la norme IAS 01 ainsi que le SCF : le principe de permanence de la présentation<sup>1</sup> et le principe des informations comparatives<sup>2</sup>. L'article 27 stipule pour le premier : « la présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins : (a) qu'un changement important de la nature des activités de l'entreprise ou

---

<sup>1</sup>Cf. article 27-28 de la norme IAS 01.

<sup>2</sup>Cf. article 36-41 de la norme IAS 01.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

un examen de la présentation de ses états financiers démontre que ce changement donnera une présentation plus appropriée des événements ou des transactions ; ou (b) qu'un changement de présentation soit imposé par une norme comptable internationale ou par une interprétation du SIC.

Ainsi, même si la norme IAS 01 ne prescrit pas un schéma figé<sup>1</sup> pour les états financiers et laisse aux entités le choix d'adopter celui qui reflète le mieux leur réalité économique, elle exige néanmoins une cohérence par rapport au choix exercé : l'entité ne peut pas changer sans justification la forme des états financiers d'un exercice à l'autre.

En ce qui concerne le deuxième principe des informations comparatives, il impose que sauf autorisation ou disposition contraire d'une norme comptable internationale, des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées figurant dans les états financiers et cela sans préjudice, en cas de besoin, d'informations comparatives complémentaires sous forme narrative ou descriptive. De plus, lorsqu'une entité modifie la présentation ou la classification d'éléments dans les états financiers, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement, à moins qu'elle démontre que cela soit impraticable. Ensuite, force est de constater en lisant son objectif, que l'intégralité de la norme IAS 08 « méthodes comptables, changement d'estimations comptables et erreurs » est une conséquence logique du principe de comparabilité<sup>2</sup>.

L'article 14 est important, puisqu'il détermine quand un changement de méthode comptable est permis. Ainsi, ce n'est que dans les deux cas de figure énoncés par cet article qu'un changement peut être effectué et il est ainsi interdit en général. Le problème avec le critère énoncé sous b) « une entité ne doit changer de méthodes comptables que si le changement a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements ou conditions sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité. » est qu'il est éminemment imprécis et qu'il donne une largeur d'interprétation très grande à la direction de l'entité<sup>3</sup>. Nous pouvons donc constater que la comparabilité est un souci permanent de l'IASB non

---

<sup>1</sup>Contrairement au SCF, le modèle des états financiers est fixé par l'arrêté du 26.07.2008.

<sup>2</sup>Définition selon IAS 08 : les méthodes comptables sont les principes, bases conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

<sup>3</sup>Le référentiel IFRS essaie de justifier la largeur d'interprétation qu'il laisse aux dirigeants dans bon nombre de cas en affirmant que ces derniers possèdent une meilleure connaissance de leurs affaires que des tiers et qu'ils sont donc le mieux placés pour faire ces jugements. Nous pensons que cette constatation néglige le fait que ces dirigeants peuvent avoir un intérêt très fort à ne pas communiquer l'information privilégiée qu'ils détiennent. Et le risque est grand qu'ils utilisent la subjectivité du référentiel à des fins de manipulation.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

seulement le critère est-il énoncé au départ dans le cadre, mais il se décèle également par la suite au travers des normes individuelles. La raison en est simple : c'est le reflet naturel de la grande flexibilité laissée dans un premier temps aux dirigeants dans le traitement des événements comptables. Il n'a pas de structure prescrite pour le bilan. Les méthodes comptables peuvent être changées, et souvent il en existe plusieurs pour une problématique donnée, sans une attention constante envers la comparabilité, la mise en pratique du référentiel par les entités créerait des comptes ni comparables dans le temps ni comparables entre eux.

### **C- La pertinence**

Une information est pertinente au sens des IFRS ainsi que le SCF, si elle « influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées ». <sup>1</sup> La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative. Cette notion d'importance relative, bien que vague et devant être appréciée au cas par cas, définit un seuil très important, à savoir celui de la significativité : même si la norme IAS 01 ne prescrit pas une structure figée des états financiers, elle dispose néanmoins dans son article 29 que : chaque catégorie significative d'éléments similaires doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Les éléments de nature ou de fonction dissemblables sont présentés séparément, sauf s'ils sont non significatifs. Un élément qui, pris individuellement, est non significatif, doit être regroupé avec d'autres éléments, soit dans le corps des états financiers, soit dans les notes.

Ces articles ne donnent cependant des prescriptions que par rapport à la présentation d'information déjà comptabilisée. Le critère d'importance relative influence-t-il aussi la décision de comptabilisation proprement dite ?

Selon l'article 84 du cadre conceptuel de référentiel IFRS, quand on apprécie si un élément doit être comptabilisé, il faut également tenir compte de son importance relative. Il en découle, à cet effet, qu'un élément non significatif, c'est-à-dire qui, pris individuellement ou en relation avec d'autres éléments, n'influence pas la prise de décision des utilisateurs, ne doit pas être comptabilisé et donc ne sera pas repris dans les totaux du bilan et du compte de résultats. En effet, inclure une telle information serait non pertinent et donc violerait une caractéristique qualitative essentielle de l'information comptable.

---

<sup>1</sup>Cf. article 26-28 du cadre conceptuel des IFRS.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Le problème avec le principe d'importance n'est pas son fond, mais sa nature forcément vague.

Cette nature vague n'est pas un problème per se, mais doit de nouveau être mise en relation avec la bonne foi des dirigeants qui prennent les décisions de comptabilisation et qui peuvent être incités à abuser de ce critère pour des raisons purement opportunistes.

### **D- La fiabilité**

Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter. Il est aussi intéressant de faire une comparaison avec la définition de l'erreur donnée par l'article 05 de la norme IAS 08 : une erreur d'une période antérieure est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables (a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été autorisée et (b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers. Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes. Ces deux définitions créent une référence circulaire, puisque l'information est fiable si elle est exempte d'erreur et il y a une erreur si on n'utilise pas une information fiable !

En dépit de ces acrobaties sémantiques, cinq principes concrétisent plus spécifiquement la fiabilité :

**L'image fidèle :** selon l'article 13 de la norme IAS 01, la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation fidèle des effets des transactions, autres événements et conditions conformément aux définitions et aux critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges exposés dans le cadre. L'application des IFRS, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, est présumée conduire à des états financiers qui donnent une image fidèle.

L'image fidèle étant probablement un des critères les plus intangibles du référentiel IFRS, et du tout référentiel comptable par ailleurs y compris le SCF, il n'est pas possible de le définir dans un article précis. Au contraire, l'image fidèle est présumée ressortir de l'application de l'ensemble des normes internationales. Application des IFRS et image fidèle ne se

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

superposent cependant pas par principe. L'article 17 admet que, dans des cas extrêmement rares, la direction d'une entité peut estimer que l'application d'une disposition d'une norme ne conduise pas à une image fidèle et peut alors, sous réserve du cadre réglementaire national, s'écarter de cette disposition en fournissant un ensemble élaboré de justificatifs. De plus, selon l'article 15, l'image fidèle impose aux dirigeants de fournir des informations supplémentaires lorsque celles fournies selon les dispositions des normes sont insuffisantes pour comprendre, par exemple, l'incidence d'une transaction particulière. Ainsi, l'IASB ne définit pas l'image fidèle comme une simple conformité par rapport au cadre normatif, mais admet l'existence d'une image fidèle autonome qui doit guider la direction dans la comptabilisation d'événements et de transactions.

Il est à remarquer que le cadre conceptuel américain ne formule pas expressément le concept d'image fidèle qui est d'origine britannique (*true and fair view*). Il définit uniquement un principe de *representational faithfulness* qui impose de comptabiliser des événements comptables correctement selon leur réalité<sup>1</sup>. Le concept ne prend donc pas la même importance que dans les autres référentiels. Si C. Collette et J. Richard concluent en déclarant que « la recherche d'images fidèles à partir d'une analyse des besoins d'information des différents groupes et sous groupes sociaux a de l'avenir »<sup>2</sup>. Cependant, il se trouve rarement qu'au sein d'un système comptable particulier, la formulation explicite d'un principe d'image fidèle apporte une très grande valeur ajoutée pratique. En effet, le principe d'une image fidèle découle implicitement de la définition même de la comptabilité, qui est avant tout un système de mesure. Selon le système économique et l'acteur social dominant, elle mesure différentes grandeurs et se base sur des principes différents, mais quoi qu'elle mesure, elle tachera toujours de le mesurer le plus fidèlement possible. De même, dans une comptabilité fiscale, si on mesure une capacité contributive, on la mesure évidemment a priori le plus fidèlement possible.

***La prééminence de la substance sur la forme*** : ce principe ressort du fait que la substance économique d'une transaction n'est pas toujours équivalente à sa formulation juridique. En cas de conflit, l'entité doit toujours prendre en considération la substance économique de la transaction. Ce principe transparaît dans de nombreuses dispositions : de la définition des

---

<sup>1</sup>Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt et Terry D. Warfield, **Intermediate accounting**, 10<sup>th</sup> edition, John Wiley & Sons, 2011, P : 39.

<sup>2</sup>C.Collette et J.Richard, **Les systèmes comptables français et anglo-saxons-Normes IAS**, Paris, Dunod, 2002, PP : 62-65.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

états financiers à la notion de contrôle ou encore la comptabilisation des opérations de leasing.

**La neutralité** : l'information doit être sans parti pris, les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influent la prise de décision des utilisateurs.

**L'exhaustivité** : elle se comprend dans son sens commun, qui oblige l'entité à tenir compte a priori de toutes les informations pertinentes à sa connaissance. Ce principe est cependant relativisé par le principe d'importance relative déjà mentionné supra et le rapport coût/avantage<sup>1</sup> d'autre part. En général, l'entité devra arbitrer entre les différents caractéristiques qualitatives et que l'importance relative des caractéristiques dans les divers cas est une affaire de jugement professionnel.

**Au plan fiscal**, les différents codes fiscaux sont muets quant à ces caractéristiques qualitatives de l'information financière, elles sont donc introduites en droit fiscal le cas échéant au travers de la dépendance abstraite des comptes fiscaux par rapport aux comptes annuels et il faut donc se tourner vers le droit comptable.

### **1-3- Les parades mises par le normalisateur en vue de faire échec aux règles fiscales en conflit avec les caractéristiques qualitatives énoncées dans le cadre conceptuel comptable**

#### **1-3-1- Première parade tenant au normalisateur au niveau international**

Les normes IAS/IFRS dès quelles le SCF s'est inspiré, sont élaborées par une organisation privée totalement indépendante des pouvoirs publics, en l'occurrence l'IASB (International Accounting Standard Board, anciennement IASC), cette organisation, qui a été fondée en 1973 par les instituts d'experts-comptables de 10 pays (Allemagne, Australie, Canada, États-Unis, France, Grande-Bretagne, Irlande, Japon, Mexique, Pays-Bas) est composée de spécialités de la normalisation comptabilité. Elle est financée par des privés, essentiellement par des grands cabinets privés d'audit (big five).

Toute cette configuration fait que l'IASB, en sa qualité de normalisateur, se trouve, du moins théoriquement, affranchi de l'élément politique, conservant ainsi toute sa liberté par rapport aux pouvoirs publics pour élaborer des normes comptables exemptes de toute intervention extérieure et donc de toute subjectivité.

---

<sup>1</sup> Il est à noter que les coûts incombent généralement à l'entité, tandis que les avantages reviennent aux utilisateurs des états financiers. C'est la raison pour laquelle selon certains auteurs, le marché de l'information comptable est caractérisé par une *market failure* ; ainsi, l'information comptable a tendance à être sous-produite. D'où la nécessité d'imposer, par la voie légale, la publication d'information comptable à certaines entités.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Cette liberté lui permet de privilégier l'investisseur au fisc, réhabilitant ainsi la comptabilité en lui conférant sa vocation naturelle, sa vocation économique.

### **1-3-2- Deuxième parade tenant à la cible**

Afin de prévenir toute subjectivité quant au destinataire de l'information financière, dès le départ les normes IAS/IFRS ont ciblé l'investisseur en vue de favoriser la prise de décisions dans une optique de développement économique.

Selon cette conception, la comptabilité doit servir en premier lieu les investisseurs, premier pilier de l'économie et de façon générale tous les tiers en relation d'affaires avec l'entreprise. Puisque les investisseurs sont des apporteurs de capitaux à risque à l'entreprise, il est légitime que la comptabilité les privilégie et réponde ainsi en priorité à leurs besoins.

Cette optique qui s'affirme et se renforce de jour en jour a conduit les IAS/IFRS à intégrer dans le bilan certains éléments du hors bilan actuel (produits dérivés par exemple) et à réviser les obligations des entreprises en matière de communication financière.

### **1-3-3- Troisième parade tenant à l'image fidèle que les états financiers doivent donner de la situation financière de l'entreprise et de son résultat**

La notion d'image fidèle a été empruntée par l'IASB au FASB (true and fair view). Cette notion suppose que seuls les objectifs énoncés ci-dessus de la comptabilité, à savoir l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité doivent être prises en compte dans le traitement comptable des transactions de l'entreprise, à l'exclusion de tout autre critère quel que soit son origine (ou son caractère) : fiscale, sociale, politique,...

En effet, en comptabilité, la vérité passe par la réalité économique. C'est cette réalité économique, qui réunit toutes les qualités de l'information comptable qui viennent d'être mentionnées, que les IAS/IFRS privilégient et essaient de présenter dans les états financiers. L'image que donnent les états financiers est fidèle et est donc vraie lorsque la présentation qu'on y trouve des opérations et des faits qui influent sur le fonctionnement d'une entreprise concorde avec les opérations et les faits réels sous jacents. Néanmoins, il va de soi que la réalité est perçue différemment par chacun utilisateur des états financiers. C'est pourquoi le respect des principes et des normes comptables est vital si l'on veut présenter une image satisfaisante de la réalité.

### **1-3-4- Quatrième parade tenant aux concepts de base régissant les normes comptables**

En érigeant certains concepts de base qui déterminent le traitement à appliquer à certaines transactions, l'IASB a pu éviter, ou du moins réduire considérablement, le risque de

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

manipulation des comptes ou de lissage des résultats et, en tous cas, à éliminer les traitements à essence fiscale incompatibles avec les objectifs de la comptabilité.

A cet effet, trois principes ont été retenus par l'IASB : la prééminence de la substance (la réalité économique) sur la forme, la neutralité de l'information financière (ou de la comptabilité) et la juste valeur.

### **A- Principe de prééminence de la substance (la réalité économique) sur la forme**

Les IAS/IFRS dépassent les apparences juridiques, souvent trompeuses et déformatrices de la réalité, pour retranscrire la réalité économique sous jacente. C'est ainsi que certains actifs juridiquement séparés de l'entreprise (ventes de complaisance faites en fin d'exercice et rachat au début de l'exercice suivant) doivent être réintégrés au bilan, ou des actifs ayant l'objet d'un crédit bail (donc n'appartenant pas juridiquement à l'entreprise) doivent être retraités comme s'ils avaient été financés par emprunt ou, encore des amortissements fiscalement (juridiquement) admises comme charges ne sont pas qualifiées comme telles si elle ne remplissent pas les conditions nécessaires à cette qualification. C'est le principe de prééminence de la substance sur la forme.

### **B- Principe de neutralité de l'information financière (ou de la comptabilité)**

Selon ce principe, l'information financière ne doit être influencée par aucune considération subjective en vue d'atteindre un résultat prédéterminé, c'est-à-dire neutre. Elle est neutre ou impartiale lorsqu'elle est exempte de tout parti susceptible d'amener un utilisateur à prendre une décision qui serait influencée par la façon dont l'information est mesurée ou présentée. Elle ne doit pas être orientée vers un but prédéterminé et ne doit pas influencer un groupe d'utilisateurs à agir dans une direction particulière.

### **C- Juste valeur**

Le principe traditionnel de la comptabilisation des éléments du bilan au coût historique laisse place dans le référentiel IAS/IFRS au principe de juste valeur « fair value ». C'est dans une large mesure la conséquence du « substance over form » : au fil du temps, le coût historique (diminué des amortissements) peut différer sensiblement de la valeur d'usage et/ou de cession d'un bien. Un reflet fidèle de la réalité économique obligerait à évaluer les actifs et les passifs à leur juste valeur c'est-à-dire à leur valeur normale de marché, celle-ci pouvant dans certains cas être évalués à partir de modèles économiques ou de la valeur actualisées des flux futurs de trésorerie que le bien est susceptible de générer. Tant en raison de difficultés pratiques que parce que ce projet a suscité de vives critiques, ce principe n'est toutefois pas appliqué à tous

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

les actifs et passifs des entreprises (l'IASB ne semble plus suivre la voie de la « full fair value »). Il se traduit néanmoins, par exemple, par l'inscription, en contrepartie du compte de résultat, des plus ou moins values latentes liées aux titres de participations ou à des créances ou dettes libellées en devises. Il implique également de procéder à des tests de dépréciation pour réévaluer régulièrement la valeur des immobilisations corporelles.

### **Section 02 : Du bénéfice comptable au bénéfice fiscal : Présentation des principes, règles de passage et la question liée à l'autonomie et la dépendance entre la comptabilité et fiscalité**

Avant d'examiner la question liée à l'autonomie et la dépendance entre la comptabilité et la fiscalité, il est intéressant de présenter les principes généraux de la détermination du bénéfice fiscal sous l'hypothèse d'un droit fiscal autonome et dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, ainsi que la technique de détermination du bénéfice imposable telle que prévue par la réglementation fiscale en vigueur.

#### **2-1-Principes généraux de la détermination du bénéfice fiscal sous l'hypothèse d'un droit fiscal autonome et dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés**

L'impôt sur les bénéfices des sociétés tel qu'il existe aujourd'hui, en Algérie, comme dans l'Europe continentale, est un impôt général<sup>1</sup> sur le revenu<sup>2</sup>.

Le système d'un impôt sur le revenu peut paraître simple dans son concept, sa difficulté majeure réside dans sa mise en pratique et plus particulièrement dans deux éléments :

Premièrement, la définition fiscale de la notion de revenu, et plus concrètement le calcul du bénéfice fiscal qui sera soumis à la taxation. C'est sur ce point que les systèmes de dépendance prennent appui sur le droit comptable.

Deuxièmement, la praticabilité du système en termes de perception de l'impôt par l'autorité publique et son contrôle. Cet élément joue le rôle d'une contrainte : même si une mesure permet de mesurer plus précisément la capacité contributive du contribuable, elle est à rejeter si le coût de son introduction, en termes de difficulté supplémentaire du contrôle, n'équivaut pas à son bénéfice, la plus grande justice dans l'imposition.

Les principes que nous allons présenter par la suite sont des exigences qui concernaient un droit fiscal autonome. L'intérêt de cette présentation réside dans le fait que ces principes vont

---

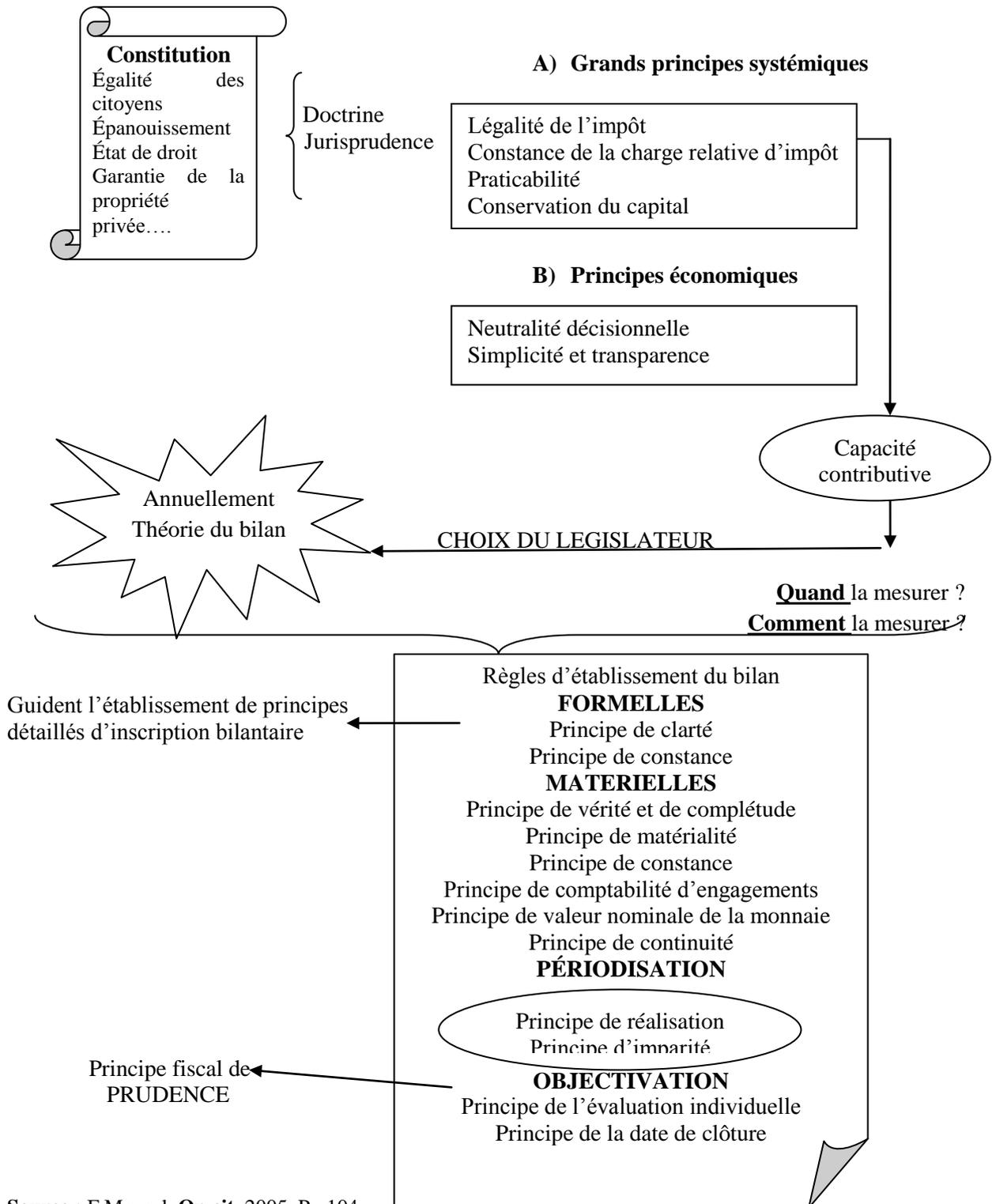
<sup>1</sup>Par opposition à un impôt cédulaire qui frappe chaque catégorie de revenus au travers de règles d'évaluation spécifiques et selon un taux souvent différent.

<sup>2</sup>Par opposition aux deux autres grandes catégories d'impôt qui sont l'impôt sur le capital et l'impôt sur la consommation ou la dépense.

## Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct

nous guider dans l'appréciation ultérieure des règles comptables édictées par le système comptable financier SCF, inspiré des normes comptables IAS/IFRS, d'un point de vue fiscal. Suivant le schéma présenté ci-dessous, il est remarqué que le système part de principes généraux pour aboutir progressivement à des règles précises d'établissement du bilan fiscal.

**Schéma n°03 : Principes généraux et règles précises d'établissement du bilan fiscal**



Source : F.Mousel, Op.cit., 2005, P : 104.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **2-1-1- les grands principes systémiques découlant de l'état de droit tel que défini par la constitution**

L'impôt constitue un prélèvement monétaire pratiqué par voie d'autorité sur les ressources privées d'entités sises sur le territoire national ou y possédant des intérêts, qui est sans contrepartie déterminée et qui est destiné à couvrir les dépenses de l'Etat et de ses démembrements. Dans un Etat de droit, caractérisé par la sécurité juridique et des garanties et libertés fondamentales accordées à chaque citoyen, un tel prélèvement doit être encadré par des principes ancrés dans sa constitution, c'est-à-dire le texte légal qui représente son fondement même, qui jette les grandes lignes de son fonctionnement et qui définit la séparation des pouvoirs. A travers la constitution, que la jurisprudence et la doctrine ont déduit, entre autres, les principes fondamentaux suivants.

#### **A- Le principe de la légalité de l'impôt**

Ce principe est bien connu<sup>1</sup>, c'est sur sa base que de nombreux auteurs en Europe rejettent l'application des IFRS, élaborés par un organisme privé, en droit fiscal.

#### **B- Le principe de la constance de la charge d'impôt**

Ce principe exige que les contribuables soient imposés, de droit et de fait, de manière égale par une loi fiscale. Si, à cause de la structuration juridique du processus d'imposition, l'égalité dans l'imposition n'est pas atteinte par ce principe, alors cela peut entraîner que l'assiette légale de cet impôt soit contraire à la constitution et que le droit fondamental des citoyens à une égalité dans l'imposition soit violé.

L'égalité se conçoit aussi dans le sens où, une fois l'assiette de l'impôt choisie, la conception du système d'imposition doit se faire de la manière la plus juste possible ; ainsi, la charge relative d'impôt doit être la même pour tous les contribuables. Concrètement, cette justice dans l'imposition se reflète dans le critère général de la capacité contributive développé peu à peu par la doctrine fiscale. La capacité contributive est une notion abstraite et tout à fait générale ; elle trouve à s'appliquer pour tous les types d'impôts<sup>2</sup>, mais elle nécessite aussi, pour chaque impôt, une concrétisation, étant donné son caractère vague.

La question fondamentale qui se pose dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est donc celle de la concrétisation de cette notion de capacité contributive. Comme il a été déjà mentionné, l'impôt sur les bénéfices des sociétés est un impôt généralisé sur le revenu.

---

<sup>1</sup>M.Assesse et P.Minne, **Droit fiscal-principes généraux et impôts sur les revenus**, 5<sup>ème</sup> édition, Bruylant, 2001, PP : 32-33.

<sup>2</sup>Rappelons qu'il y a trois types fondamentaux d'impôts selon qu'ils frappent le revenu, la dépense ou le capital.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

La mesure de la capacité contributive est le bénéfice qui ressort des activités économiques de l'entité. L'utilisation de la notion de bénéfice, et non de celle de revenus, traduit le principe de l'imposition selon les revenus nets, c'est-à-dire que l'on tient compte (en négatif) de toutes les charges que le contribuable a supportées pour générer les revenus en question. En ce qui concerne la notion de revenus, au vu du principe de la légalité de l'impôt, chaque catégorie de revenus soumise à un impôt doit être définie et énumérée explicitement dans la loi. Il n'existe donc pas de définition unique de la notion de revenus ; celle-ci se déduit au contraire de diverses dispositions de la loi fiscale. Il en ressort que la notion fiscale de revenu pour les sociétés comprend l'ensemble des revenus distingués pour les personnes physiques et que donc son étendue est relativement large.

### **C- Le principe de praticabilité**

Les théoriciens de la fiscalité en déduisent le principe de la praticabilité de la loi fiscale : dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, ce principe signifie que l'établissement du bénéfice fiscal ne doit pas présenter pour la société un effort démesuré. De même, les règles définissant l'établissement du bilan fiscal doivent être simples à appliquer et claires. L'idée sous-jacente est que l'activité primaire de la société est une activité définie au travers de son objet social. L'Etat n'est pas en droit de lui imposer un système de calcul de l'impôt d'une complexité telle, qu'il entrave le libre exercice de son activité.

### **D- Le principe d'une imposition conservatrice du capital**

Selon ce principe, un élément de patrimoine et les revenus qui en découlent ne peuvent être soumis à l'impôt que dans la mesure où il n'y a pas de diminution de la substance de l'élément de patrimoine en question et où, après imposition, une partie du revenu reste chez le contribuable. L'imposition serait donc limitée à la capacité de l'élément à générer des revenus. Pour beaucoup d'auteurs, ce principe exige qu'un impôt sur les bénéfices des sociétés ne frappe que des montants réalisés et non pas des montants réalisables. En effet, si un impôt est dû sur des montants réalisables, son paiement entame souvent la substance du capital. Ce principe implique donc que le bénéfice fiscal doit être une grandeur sûre quant à son montant et non pas imprégné d'une trop grande incertitude.

S'ajoutant à ces principes sus-indiqués, deux grands principes économiques, dont le deuxième peut aussi s'appuyer sur la constitution, et qui sont :

- Principe de l'efficacité économique – neutralité décisionnelle de l'impôt :
  - ✓ Neutralité quant à la forme juridique ;
  - ✓ Neutralité quant à la forme du financement ;

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

- ✓ Neutralité quant à l'investissement ;
  - ✓ Neutralité quant à la consommation.
- Principe de la simplicité et de la transparence de l'impôt : ce principe constitue également un principe économique important. Le professeur Scholes<sup>1</sup> résume les coûts associés à un système fiscal trop complexe et non transparent :
- ✓ Coûts législatifs, notamment le coût de l'administration fiscale elle-même ;
  - ✓ Coûts de s'informer, pour le large public et les entreprises ;
  - ✓ Coût de mise en conformité.

Ces coûts sont assimilés par de nombreux auteurs américains à un gaspillage de ressources qui entrave la meilleure allocation des ressources économiques.

### **2-1-2- Règles d'établissement du bilan fiscal**

A travers la présentation des grands principes systémiques économiques, il est constaté que le critère qui sous-tend conceptuellement le principe de la constance relative de la charge d'impôt est celui de la capacité contributive. Cette capacité contributive nécessite alors, une concrétisation à deux niveaux : quand la mesure-t-on et comment la mesure-t-on ? à priori, il n'existe pas une solution unique à ces deux questions et le législateur doit à ce moment faire un choix politique qu'il s'agit par la suite de transposer en pratique de manière conséquente.

La solution qui va être examinée, parce que c'est celle qui a effectivement été retenue en Algérie, consiste à mesurer annuellement la capacité contributive sur la base d'une comparaison bilantaire.

Cette démarche nous mène immédiatement à la question des règles d'établissement du bilan. Traditionnellement, dans les systèmes de dépendance, la réponse fut laissée au droit comptable. Les principes qui seront présentés s'établissent de manière autonome et peuvent tous se justifier sur la base des principes systémiques et économiques définis supra. Ce passage du général vers le particulier marque la cohérence interne du système. Ces principes ne définissent évidemment pas encore les règles spécifiques de comptabilisation. Au contraire, ce sont des règles cadres qui vont permettre d'apprécier, une par une, ces règles spécifiques.

A cet effet, il est distingué quatre catégories de règles :

---

<sup>1</sup>M.Scholes, M.Wolfson, M.Erickson, E.Maydew and T.Shevlin, **Taxes and business strategy- a planning approach**, 2<sup>nd</sup> edition, pertinence Hall, 2002.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **A- Règles concernant la forme**

**A-1- Clarté :** Le bénéfice fiscal doit être repris clairement et sa détermination doit être bien disposée et compréhensible. Ce principe agit en tandem avec celui de l'évaluation individuelle et de non-compensation de principe des postes du bilan et du compte de résultats. Le principe de clarté rend les états financiers compréhensibles et donc aussi contrôlables.

**A-2- Constance formelle :** La structure extérieure des états financiers doit se maintenir à travers le temps pour assurer une comparabilité et pour prévenir l'insertion arbitraire et rubriques.

### **B- Règles concernant le contenu**

**B-1- Vérité et complétude :** La détermination du bénéfice fiscal doit être correcte selon les faits et non entachée d'arbitraire. Tous les éléments pertinents par rapport à la mesure de la capacité contributive doivent être inclus dans le calcul sous une forme contrôlable et toutes les pièces justificatives doivent être conservées.

**B-2- Matérialité :** La matérialité d'un élément doit s'apprécier par rapport à la détermination de la capacité contributive. La migration que ce principe apporte à celui de la complétude est donc en général faible, surtout que le contribuable a évidemment un intérêt puissant à interpréter le principe trop largement.

**B-3- Constance matérielle :** Ce principe requiert une constance dans le contenu des états financiers et notamment des méthodes comptables (par exemple d'évaluation) qui ne peuvent être changées que sur la base d'une justification pertinente.

**B-4- Valeur nominale de la monnaie :** Pour des raisons de praticabilité, une indexation des valeurs à l'inflation est à rejeter.

**B-5- Continuité :** lors de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs, il faut partir, a priori et sauf cas particuliers, de la continuité de l'exploitation.

### **C- Règles de périodisation**

Les règles de périodisation, dans le cadre d'une comptabilité d'engagement, définissent le moment de la prise en compte des revenus et des charges. Etant donné que nous explorons un système fiscal, dans lequel il s'agit de déterminer un bénéfice fiscal, mesurant une capacité contributive, par une comparaison de bilans, établis selon une comptabilité d'engagements, les règles de périodisation y relatives devraient a priori s'efforcer de rattacher le plus

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

fidèlement possible les revenus et les charges aux différents exercices fiscaux. Indépendamment des flux de trésorerie, les revenus et les charges devraient être rattachés à l'exercice fiscal qui les a vus naître d'un point de vue économique. Pour ce faire, il faut stipuler un principe de réalisation qui énonce des critères généraux permettant de prendre en compte les revenus. A ce principe de réalisation se combinera un principe de correspondance des charges et des produits qui assurera que les charges seront comptabilisées au cours du même exercice que les revenus pour l'obtention desquels elles ont été supportées.

En pratiques, ces principes généraux se trouveront mitigés par deux éléments :

- Un principe d'imparité qui règle la prise en compte des bénéfices réalisables et des charges incertaines ou certaines, mais indéfinies quant à leur montant ou leur moment de survenance.
- Des principes d'objectivation présentés infra.

Ces deux éléments sont l'expression d'un principe fiscal général de prudence qui va également déterminer la formulation concrète des principes de réalisation et de correspondance des charges et des produits. Ce principe de prudence devrait avoir une origine dualiste.

Premièrement, selon les principes systémiques d'une imposition conservatrice du capital ainsi que de l'interdiction de l'excès prohibitif, la base fiscale devrait représenter un montant relativement certain<sup>1</sup>. Cela entraîne deux conséquences : d'une part, il s'agit d'exclure des revenus ceux qui sont fondamentalement incertains, tel que les plus-values non réalisées ; d'autre part, il faut tenir compte de manière appropriée des risques futurs.

Deuxièmes, selon les principes de la praticabilité et de la neutralité, un impôt ne doit pas entraver les contribuables dans leurs activités primaires. Notamment, il faut que les contribuables puissent payer l'impôt à partir des liquidités à leur disposition<sup>2</sup>. Pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés, il s'agit donc, et à nouveau malgré le principe d'une comptabilité d'engagement, d'orienter le bénéfice fiscal plus fortement aux rentrées de liquidités de l'entreprise. D'où une autre justification pour une retenue dans la prise en compte fiscale des revenus.

---

<sup>1</sup>Même s'il est établi selon une comptabilité d'engagements. C'est ici que le principe fiscal de prudence, qui se déduit des principes systémiques, prime celui d'une comptabilité d'engagements. Cela reflète une hiérarchisation des principes, très importante pour un système cohérent et juridiquement sûr.

<sup>2</sup>Encore que dans un marché des capitaux parfait, il suffirait que l'entreprise emprunte l'argent nécessaire pour payer ses dettes envers l'Etat. Cet argent devrait lui être prêté, vu que le bénéfice de l'entreprise témoigne d'une rentrée future de flux de trésorerie qui peuvent être utilisés à le rembourser. En réalité, les marchés des capitaux ne sont pas parfaits, surtout pour des petites entreprises entrepreneuriales.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

A travers cette présentation, il est constaté simplement qu'un principe fiscal de prudence est un élément important d'un droit fiscal autonome et qu'il aura des répercussions sur les principes de réalisation, de correspondance des charges et des produits, et d'imparité.

### **D- Règles d'objectivation**

Ces règles sont essentiellement destinées à rendre le bénéfice fiscal moins subjectif en restreignant certains champs d'interprétation des contribuables. Elle concerne essentiellement le principe de l'évaluation individuelle des éléments, qui ressort du principe de clarté mentionné supra, et le principe de la date de clôture, qui concerne la prise en compte d'événements après la clôture de l'exercice fiscal, mais avant la remise des comptes à l'administration fiscale.

### **2-2- Présentation du système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

Les impôts directs sont assis sur des données constantes. Ils sont classés en deux grandes catégories :

- les impôts directs d'Etat (impôt sur les revenus, impôt sur les sociétés...).
  - les impôts locaux qui alimentent les budgets des collectivités locales et de leurs groupements.
- Evidemment, il ne serait pas question d'exposer dans ce point tous les détails des impôts directs du système fiscal Algérien, l'objectif est de présenter une idée aussi claire que possible sur l'imposition des bénéfices des sociétés et des revenus des personnes physiques soumises à la tenue d'une comptabilité telle que définie par les articles 9 à 12 du code de commerce.

#### **2-2-1- Définition du revenu et du bénéfice imposable**

Etant donné que le sujet ne traite que des revenus dégagés à partir de la comptabilité, tenue conformément aux dispositions du code de commerce et le système comptable financier, la notion la plus intéressante sera le bénéfice imposable pour les personnes physique ou morales.

#### **A- Notion du bénéfice**

En application des dispositions de l'article 140 du Code des Impôts Directs (CID), la base imposable à l'Impôts sur les Bénéfices des Sociétés (IBS) s'entend le bénéfice net déterminé d'après le résultat de l'ensemble des opérations dont a pu réaliser la société et ses établissements et unités.

Il s'agit d'opérations résultant de l'activité normale de l'entreprise (achat, revente, production, prestation de service...).

Sont également inclus pour la détermination du bénéfice les opérations accessoires et occasionnelles qui ne sont pas liées à l'objet social de la société et ce quelque soit leur nature

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

(plus value de cession d'un élément de l'actif, produit de location, produits financiers, dégrèvement d'impôts au titre d'un impôt déduit antérieurement...). Dès lors, ce bénéfice est constitué par l'ensemble des produits bruts déduction faite de toutes les charges fiscalement déductibles supportées par l'entreprise pour l'obtention de ses produits.

Concernant la détermination du bénéfice imposable, ce dernier est déterminé soit par le tableau des comptes des résultats soit par la comparaison de deux bilans successifs.

Aux termes de l'article 140-1 du CID, le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après le résultat des opérations de toute nature effectuées par chacun des établissements, unités ou exploitations dépendante d'une même entreprise y compris notamment les cessions d'éléments quelconque de l'actif, soit en cours soit en fin d'exploitation.

Ainsi, le bénéfice net est déterminé en totalisant l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise tant au cours qu'enfin de cycle d'exploitation.

Par ailleurs, l'article 140-2 du CID stipule que le bénéfice net servant de base de calcul de l'impôt est constitué par la variation de l'actif net au cours de la période considérée diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués.

Par actif net, on entend l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées.

### **B- Relation entre bénéfice imposable et le résultat comptable**

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010, les entreprises doivent respecter les définitions et les règles d'évaluation prévues par la nouvelle réglementation comptable pour la détermination du résultat comptable. Le résultat fiscal est presque toujours différent de celui accusé par la comptabilité.

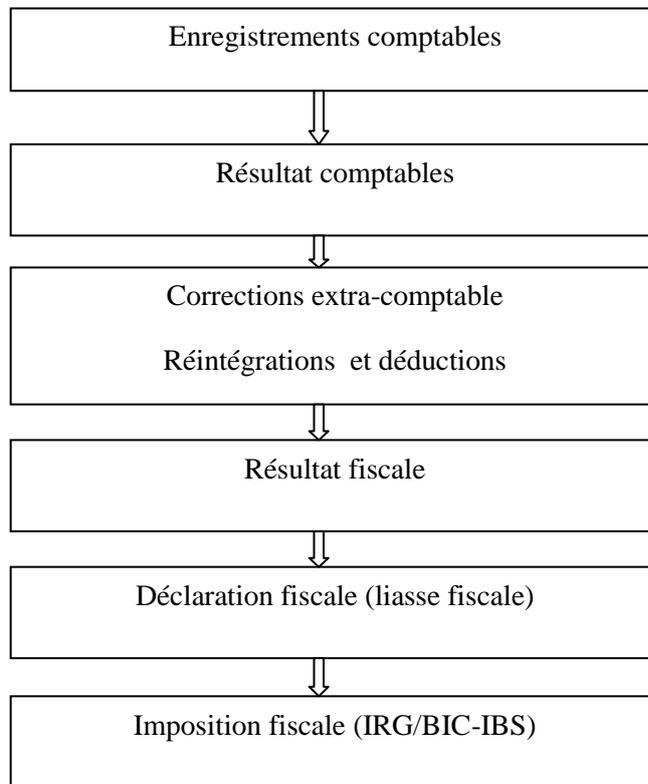
Cette différence, résultant de l'incompatibilité de certaines règles comptables par rapport aux règles fiscales, que le contribuable est tenu d'appliquer pour la détermination du bénéfice net comptable, tient essentiellement aux raisons suivantes :

- Les réintégrations extra comptables, la loi fiscale n'admet pas la déduction d'un certain nombre de charges. Le résultat comptable sera dans ce cas majoré des charges qui ont été comptabilisées et qui ne sont pas déductibles du point de vue fiscal.
- Les déductions extra comptables, la loi fiscale ne soumet pas à l'impôt certaines sommes qui entrent dans le bénéfice comptable de la société. Le résultat comptable sera dans ce cas minoré des produits non imposables ou bénéficiant d'un régime spécial.

## Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct

A ce titre, la détermination du résultat comptable tient effectivement compte des dispositions fiscales, mais réciproquement la détermination de la base d'imposition repose sur les données comptables, et ce tel que présenté dans le schéma suivant :

**Schéma n°04** : Chronologie de détermination du résultat fiscal



Source : R.Khelassi, **Précis d'audit fiscal de l'entreprise**, édition Berti, Alger, 2013, P : 119.

Dans ces conditions, le montant du bénéfice imposable est obtenu en apportant au bénéfice comptable les déductions et réintégrations extra comptables nécessaires dans la déclaration présentée à l'administration fiscale. Les entreprises sont tenues de joindre à leur déclaration fiscale un tableau de détermination du résultat fiscal, dans lequel, doivent figurer le résultat comptable ainsi que le détail des corrections qui ont été apportées pour la détermination du résultat imposable.

Le résultat fiscal présenté par le contribuable à l'administration fiscale peut faire l'objet de rectification :

- Par l'administration, dans le cadre de l'exercice de son droit de contrôle.
- Par le contribuable, en cas d'erreur, d'irrégularité ou d'omission qui résulte d'une opération purement objective de faits matériels ou de l'interprétation erronée des textes fiscaux par un contribuable de bonne foi.

L'administration peut toujours redresser cette erreur dans le délai de prescription et le contribuable ne peut demander la rectification que si elle lui est préjudiciable.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **2-2-2- Analyse du traitement fiscal de certaines catégories de charges**

Comme déjà vu dans le point précédent, le bénéfice net est composé des produits réalisés déduction faite des charges nécessaires à l'exploitation. Ces charges ne sont déductibles fiscalement que si elles répondent à certaines conditions.

#### **A- Les conditions générales de déductibilité des charges**

Selon l'article 141 du CID, "Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes les charges. Celles-ci comprennent notamment les frais généraux de toute nature ...". Cet article donne une énumération des frais déductibles. Ce n'est qu'une énumération indicative et non limitative devant l'impossibilité de prévoir la variété des frais et charges pouvant être supportés par une entreprise.

Aucune définition des frais généraux n'est donnée par le CID. La doctrine pour sa part a essayé d'établir des principes à partir desquels ils seront définis. Pour M.Coizian, "les frais généraux comprennent les dépenses qui entraînent une diminution de l'actif net ..."<sup>1</sup>. Cet auteur a utilisé le terme frais généraux dans un sens plus large que son acception légale et qui en fait, correspond à la définition des charges.

Les charges sont enregistrées dans les comptes de la classe six (06) et regroupées au débit du compte de résultat. Il s'agit de toutes les dépenses qui viennent en déduction des produits, comptes de la classe sept (07), pour déterminer le résultat comptable de l'exercice par le biais du tableau de compte de résultat.

Le classement des charges au compte de résultat se fait en fonction de leur nature. Elles sont souvent classées en trois (03) catégories :

- les charges d'exploitation qui regroupent toutes les charges liées à l'exploitation courante de l'entreprise.
- les charges financières retraçant toutes les charges d'intérêts mais aussi les résultats négatifs de certaines opérations financières.
- les charges exceptionnelles comportant aussi des opérations de gestion, que des opérations en capital. Mais elles ont toutes un caractère exceptionnel par rapport à l'activité normale de l'entreprise.

L'objectif de la déductibilité des charges est la détermination du bénéfice imposable qui est le bénéfice net<sup>2</sup>, c'est à dire après déduction de toutes les charges afférentes à ce bénéfice.

Pour déterminer la date de déduction, le "fisc" ne badine pas avec les règles de rattachement.

---

<sup>1</sup>M. Coizian, **Les grands principes de la fiscalité des entreprises**, Litec, Paris, 1983, P : 216.

<sup>2</sup>Cf. Article 140-1 du Code des Impôts Directs (CID).

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Ainsi, selon l'article 141 du CID, le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges. Il en résulte, en combinaison avec le principe de la spécialité des exercices, que les frais généraux doivent être déduits au moment de la réalisation effective de la charge<sup>1</sup>.

Ils doivent donc être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel la prestation ou le bien correspondant a été rendue ou livré. Ainsi, la charge est immédiatement déductible même si le bénéfice généré ou escompté de cette dépense ne se réalisera et ne sera imposé qu'au cours d'un exercice ultérieur<sup>2</sup>.

### **B- Conditions communes et particulières de déductibilité des frais généraux**

La mise en œuvre du principe de déduction pose cependant parfois des problèmes ; en particulier, lorsque les charges risquent de réduire à presque néant la base imposable ou même à la rendre négative. C'est pourquoi le droit fiscal a interdit la déductibilité de quelques unes et a soumis d'autres à des conditions strictes et rigoureuses.

#### **B-1- Les conditions de déductibilité communes à tous les frais généraux**

En général, pour que les charges soient fiscalement déductibles, elles doivent remplir certaines conditions portant à la fois sur la forme et sur le fond.

##### **B-1-1- Les conditions de forme**

Elles constituent un des aspects du contrôle que le droit fiscal entend exercer sur certaines charges, ces conditions sont les suivantes :

##### **i- La charge doit être effective et être appuyée de justifications suffisantes**

Non seulement les charges doivent être enregistrées et comptabilisées durant leur exercice de rattachement dans les comptes concernés, mais aussi elles doivent être réelles et justifiées, car la comptabilité est la mémoire de l'entreprise. C'est également l'instrument privilégié à la disposition des vérificateurs en cas de contrôle fiscal<sup>3</sup>. C'est pour cela que les charges doivent être justifiées par des factures ou documents probant et doivent être classées et conservées pendant une période de dix (10) ans au moins<sup>4</sup>.

##### **ii- L'établissement de relevés spéciaux**

Les contribuables doivent joindre à la déclaration annuelle de leurs résultats un relevé détaillé par nature des frais généraux. Cependant, le contribuable qui n'a pas fourni dans les délais

---

<sup>1</sup>P. Serlooten, **Droit fiscal des affaires**, Dalloz, Paris, 2<sup>ème</sup> Edition, 2001, P : 117.

<sup>2</sup>**Idem**, P : 117.

<sup>3</sup>M.Cozian, **Precis de la fiscalité des Entreprises**, Litec, Paris, 2001, P : 53.

<sup>4</sup>Cf. Article 12 du code de commerce.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

prescrits ou à l'appui de sa déclaration les documents et relevés exigés<sup>1</sup> est passible d'une amende fiscale de 50 DA autant de fois qu'il y'a de documents non produits ou parvenus tardivement à l'administration fiscale<sup>2</sup>.

Ces relevés permettent à l'administration fiscale de contrôler les bases déclarées d'un grand nombre de contribuables à travers l'exploitation des informations contenues dans ces relevés.

### **B-1-2- Les conditions de fond**

Les charges supportées par l'entreprise, pour être déductibles du résultat fiscal, doivent avoir un effet sur l'actif net, être engagées dans l'intérêt de l'exploitation et être comprises dans l'exercice de leur engagement.

#### **i- Les charges doivent entraîner une diminution de l'actif net**

Les charges doivent être effectives, c'est à dire avoir pour effet une diminution de l'actif net. Elles doivent par conséquent se traduire, soit par une diminution d'un poste de l'actif, soit une augmentation des dettes sans pour autant, dans les deux cas, avoir une contrepartie dans un autre poste du bilan.

C'est ainsi que ne sont pas considérées comme des charges déductibles :

- les dépenses ayant pour contrepartie, l'entrée d'un nouvel élément à l'actif de l'entreprise.
- les dépenses qui se traduisent par une augmentation de valeur d'un élément d'actif.

#### **ii- Les charges doivent être exposées dans l'intérêt de l'exploitation et se rattacher à la gestion normale de l'entreprise**

Ce critère est à la base de la théorie de l'acte anormal de gestion qui est une notion jurisprudentielle<sup>3</sup> qui permet de rendre certains actes inopposables à l'administration fiscale pour le calcul de l'impôt lorsqu'ils sont contraires à l'intérêt de l'entreprise<sup>4</sup>.

Par opposition à l'acte normal de gestion qui est, tout acte ou toute opération concourant à la réalisation de l'objet économique de l'entreprise. La distinction entre les actes normaux et les actes anormaux de gestion se situe entre l'Etat régulateur, l'objectif financier du trésor et l'entreprise dans une économie libérale ou le profit est une des finalités de l'entreprise.

C'est ainsi que sont exclues les dépenses personnelles des dirigeants ou des associés et les dépenses somptuaires réputées actes anormaux de gestion, comme les dépenses liées aux

---

<sup>1</sup>Cf. Article 152 du CIDTA.

<sup>2</sup>Cf. Article 192-2 du CID.

<sup>3</sup>P. Oudinot, **Fiscalité approfondie des sociétés**, Litec, Paris, 2<sup>ème</sup> Edition, 2001, P : 235.

<sup>4</sup>Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de la naturalisation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

résidences de plaisance, les amortissements des véhicules de tourisme sur une base dépassent le seuil légal ...etc

### **iii- Les charges doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel elles ont été engagées**

Il n'existe pas de dispositions législatives régissant expressément la date de rattachement des charges. L'article 141 du CID dispose seulement que "Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges".

Conformément au principe de séparation des exercices. Les charges doivent normalement affecter le résultat au cours duquel elles ont été engagées dans la mesure où elles présentent le caractère d'une dette certaine.

Le respect de ce principe entraîne ce qui suit :

-les charges engagées mais correspondant à une dépense future sont prises en considération dans les résultats de l'exercice de leur engagement.

-les charges correspondant à une dépense actuelle mais se rapportant aux exercices futurs doivent être différées.

En principe, toute charge répondant aux conditions générales énumérées ci-dessus, à moins d'être exclue de la déduction par une disposition expresse de la loi fiscale, est déductible.

### **B-2- Les conditions de déductibilité particulières à certaines charges**

Il sera examiné dans ce qui suit, certaines charges qui ont une influence sur le bénéfice ainsi que les règles particulières qu'ils encadrent.

#### **B-2-1- Les frais du personnel**

Les dépenses de personnel et de main d'œuvre ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et que leur montant ne soit pas exagéré. De plus, ces rémunérations doivent être soumises aux cotisations sociales prévues par la réglementation sociale.

#### **B-2-2- Les frais financiers**

En principe, les charges financières sont constatées en comptabilité dans la période au cours de laquelle elles sont encourues. Fiscalement <sup>1</sup>, Pour les intérêts, agios et autres frais financiers, relatifs à des emprunts contractés hors d'Algérie, ainsi que pour les redevances exigibles pour brevets, licences, marques de fabrique, les frais d'assistance technique et les honoraires payables en monnaie autre que la monnaie nationale, leur déductibilité est, pour les

---

<sup>1</sup>Cf. Article 141-1 du CID.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

entreprises qui en effectuent le paiement, subordonnée à l'agrément de transfert, délivré par les autorités financières compétentes.

Pour ces mêmes entreprises, les frais de siège sont déductibles dans les limites de 1% du chiffre d'affaires au cours de l'exercice correspondant à leur engagement.

S'agissant des autres contribuables, la déductibilité des frais susvisés ainsi que les frais de siège, est subordonnée à leur paiement effectif au cours de l'exercice.

Aussi, et en application des dispositions de l'article 05 de la loi de finances complémentaire pour 2010, il ressort que les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en Algérie à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger, à l'exception des Etats avec lesquels l'Algérie a conclu des conventions fiscales, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. Il en est de même pour tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires situé hors d'Algérie.

### **B-2-3- Les charges fiscales**

Le principe étant que les impôts professionnels sont déductibles mis à part ceux qui frappent le résultat lui-même, lorsque l'impôt est une condition de l'activité commerciale ou industrielle et qu'il est indépendant du résultat de cette activité, il est déductible puisqu'il s'agit de déterminer un revenu disponible sur lequel sera prélevé l'impôt. Cette déductibilité de principe fait que l'on peut, par exemple, déduire les taxes sur le chiffre d'affaires, la taxe foncière, la taxe professionnelle, la taxe sur les salaires, les droits d'enregistrement et de timbres, les droits de douane<sup>1</sup>. En revanche, lorsque l'impôt ne frappe pas l'activité commerciale indépendamment de son résultat mais est, précisément, assis sur ce résultat, il ne peut être une charge déductible.

Sont exclus, les impôts personnels, la TVA récupérables et l'IBS<sup>2</sup>, car il représente non pas une charge, mais une affectation obligatoire d'une partie des bénéfices de l'entreprise aux

---

<sup>1</sup>M.BenAmara et H.Bouznad, Le droit fiscal des affaires en Algérie élaboré selon les normes IAS/IFRS, édition Houma, Alger, 2012, P : 146.

<sup>2</sup>Cf. Article 141-4 du CID.

## Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct

charges financières de l'Etat<sup>1</sup>.

Il en est également ainsi des transactions, amendes, confiscations, pénalités, de quelque nature que ce soit, mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt<sup>2</sup>.

### B-2-4- Les frais divers

Les autres frais qui sont déductibles au nombre desquels on peut citer certaines charges dont la limite de déduction applicable est :

**Tableau n°01 : Déductibilité limitée de certaines charges**

Nature des charges	Limite de la déduction
les cadeaux de toute autre nature, à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire.	Déduction plafonnée à 500 DA par unité.
Les subventions, les libéralités et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire.	Déduction plafonnée à 1 000 000 DA par an <sup>3</sup> .
Les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle.	Déductible sans aucune limite à condition d'être dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise.
Sponsoring et parrainage des activités sportives et de la promotion des initiatives des jeunes et culturelles.	Déduction limitée à 10% du chiffre d'affaires de l'exercice et dans la limite d'un plafond de 30 000 000 DA <sup>4</sup> .
Les dépenses engagées dans le cadre de la recherche développement au sein de l'entreprise, à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.	Déduction limitée à 10% de bénéfice de l'exercice considéré sans excéder 100 000 000 DA <sup>5</sup> .

**Source :** Tableau élaboré sur la base des dispositions des articles 141 à 171 du CID.

Enfin, l'article 147 du CID prévoit que le déficit dégagé au cours d'une année peut être imputé sur le résultat bénéficiaire réalisé durant le ou les exercices suivants et ce, dans la limite de quatre (04) ans. Le déficit est considéré comme une charge des exercices suivants.

De même, les moins-values résultant de la faiblesse du prix de vente d'un bien figurant à

<sup>1</sup>P. Serlooten, **Op.cit**, 2001, P : 126.

<sup>2</sup>Cf. Article 141-6 du CID.

<sup>3</sup>Cf. Article 09 de la loi de finances pour 2014, modifiant complétant l'article 171 du CID.

<sup>4</sup>Cf. Article 169 du CID.

<sup>5</sup>Cf. Article 171 du CID, modifié par l'article 09 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

l'actif de l'entreprise comparativement à sa Valeur Nette Comptable (VNC).

### **2-2-3- Analyse du traitement fiscal de certaines catégories de produits**

Les produits à retenir doivent comprendre non seulement les produits d'exploitation, mais également tous les produits accessoires à l'exploitation et exceptionnels.

#### **A- Les produits d'exploitation**

Les particularités fondamentales qui se présentent à ce niveau concernant les ventes et les recettes provenant des travaux ou prestations<sup>1</sup>.

Elles sont constituées par le prix :

-des marchandises vendues.

-des travaux effectués ou des prestations de service fournies par l'entreprise.

En matière de vente, c'est seulement au moment de la livraison de la marchandise que l'opération doit être enregistrée. En d'autres termes, c'est au moment où l'acheteur prend possession de la chose vendue, qu'elle soit faite au comptant ou à crédit, que les produits sont retenus.

En matière de prestations de service, on peut enregistrer ces produits lorsque les fournitures de services ont été exécutées ou bien achevées<sup>2</sup>.

Ce choix de rattachement qui se limite à la notion de naissance de la créance trouve son explication par référence au principe de prudence qui domine le droit comptable. En effet, c'est en fonction de risques encourus par l'entreprise qu'il interdit de comptabiliser parmi les produits de l'exercice le montant d'une commande tant qu'elle n'a pas été exécutée. Il y a ainsi coïncidence entre le fait générateur de la créance acquise et de l'exigibilité de la TVA. Elle est représentée par la livraison pour les ventes et l'achèvement des prestations pour les services.

#### **B- Les produits accessoires**

Malgré quelques divergences obligeant à des corrections extra-comptable, l'entreprise est imposée sur son bénéfice comptable. Aussi, outre les bénéfices provenant de son activité principale, l'entreprise est-elle imposée sur l'ensemble de ses bénéfices accessoires car ceux-ci contribuent à la détermination du résultat global.

Ces bénéfices peuvent être des revenus fonciers, des produits financiers, des indemnités et des subventions ... etc.

---

<sup>1</sup>P. Serlooten, **Op.cit.**, 2001, P : 95.

<sup>2</sup>P. Oudenot, **Op.cit.**, 2001, P : 143.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

On se limitera uniquement à l'étude des subventions dans la deuxième section du troisième chapitre, car elles se caractérisent par certaines particularités au niveau des règles fiscales qui leur sont applicables.

### **C- Les produits exceptionnels**

Les produits à retenir pour la détermination du bénéfice imposable doivent comprendre non seulement les ventes de marchandises, la production vendue et les prestations fournies, mais également tous les produits accessoires à l'exploitation et exceptionnels comme les plus-values réalisées par les particuliers ou réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle.

A ce titre, ne seront traitées dans ce point que les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité soumise à l'IBS, à savoir :

- les plus-values de fusion, de scission et d'import d'actif ;
- les plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé ;
- les plus-values de réévaluation.

#### **C-1- Plus-values de fusion de scission et d'apport d'actif**

Aux termes de l'article 143-1 du CID, sont exonérées de l'IBS, les plus-values, autres que celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales à la suite de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif. Cette exonération est valable uniquement pour les sociétés par actions (SPA) et les Sociétés à Responsabilité Limitée (SARL). Il est à noter que :

- la fusion est l'opération par laquelle une ou plusieurs entreprises sont absorbées par une autre, cette absorption peut être réalisée soit par une entreprise qui existe déjà, soit par une entreprise nouvellement créée<sup>1</sup>.
- la scission est l'opération par laquelle une entreprise apporte l'intégralité de son actif à plusieurs sociétés. Fusion et scission aboutissent à la disparition totale de l'entreprise absorbée qui doit faire l'objet d'une liquidation<sup>2</sup>.
- l'apport partiel d'actif consiste à apporter une partie de l'actif dans une autre société existante ou nouvellement créée<sup>3</sup>.

#### **C-2-Plus values de cession d'éléments d'actif immobilisé**

Elles résultent de la cession des éléments d'actif immobilisés des entreprises tels qu'ils

---

<sup>1</sup>P.Dufils, C.Loparter, et autres, **Comptable**, Francis Lefebvre, Paris, 21<sup>ème</sup> Edition, 2001, P : 1189.

<sup>2</sup>**Idem**, P : 1190.

<sup>3</sup>**Ibid**, P : 1190.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

apparaissent au bilan. Par élément d'actif immobilisé, il faut entendre non seulement les investissements mais également le portefeuille titre entré dans le patrimoine depuis au moins deux ans à la date de cession<sup>1</sup>.

La plus-value est constituée par la différence positive entre le prix de cession d'un élément de l'actif et sa valeur nette comptable. A ce titre, par valeur nette comptable, il faut entendre :

-d'abord pour les biens non amortissables, la valeur d'origine ou de création.

-en suite pour les biens amortissables, la différence entre la valeur d'origine ou de création et la sommation des amortissements pratiqués.

Selon les dispositions de l'article 173-1 du CID, les plus-values sont imposées différemment selon qu'elles sont à court terme ou à long terme.

**Tableau n°02 : Imposition des plus-values de cession d'éléments d'actif**

<b>Nature des plus-values</b>	<b>Durée de détention de l'élément d'actif cédé</b>	<b>Pourcentage des plus-values à déduire du résultat imposable</b>
Court terme	Inférieure ou égale à 3 ans	30 %
Long terme	Supérieure à 3 ans	65 %

**Source :** Tableau élaboré sur la base des dispositions de l'article 173 du CID.

Toutes fois, les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé, ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise avant l'expiration d'un délai de trois (03) ans, à partir de la clôture de cet exercice, une somme égale au montant de ces plus-values ajoutée au prix de revient des éléments cédés.

Cet engagement de réinvestir doit être annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les plus-values ont été réalisées.

S'agissant du respect de l'engagement, si le contribuable respect son engagement, c'est-à-dire, leur emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable sont considérées comme affectées à l'amortissement des nouvelles immobilisations et viennent en déduction du prix de revient pour le calcul des amortissements et des plus-values réalisées ultérieurement.

Dans le cas contraire, elles sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai ci-dessus.

Aussi, des exonérations sont prévues par la législation fiscale quant à l'imposition des plus-values, ci-dessus citées, c'est ainsi qu'elles ne sont pas comprise dans les bénéfices soumis à l'impôt, les plus-values réalisées :

<sup>1</sup>Cf. Article 172 du CID.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

- Entre des sociétés d'un même groupe<sup>1</sup>, telles que définies à l'article 138 bis du CID.
- Lors de la cession d'un élément d'actif par le crédit preneur au crédit-bailleur dans un contrat de crédit-bail de type lease-Back<sup>2</sup>.
- Lors de la rétrocession d'un élément d'actif par le crédit bailleur au profit du crédit-preneur au titre du transfert de propriété à ce dernier<sup>3</sup>.

Pour ce qui est de la plus value de réévaluation, ce genre de produit sera traité en détail dans la deuxième section du troisième chapitre.

### **2-3- Autonomie et dépendance entre la comptabilité et la fiscalité**

La relation entre la comptabilité et la fiscalité se caractérise par une dépendance mais aussi par une autonomie qui ne pourrait être que relative. Toutefois, il est vrai que les règles fiscales règnent sur les règles comptables. Ces dernières sont à la fois un outil indispensable à la fiscalité et un instrument du droit fiscal.

#### **2-3-1- La portée fiscale des principes comptables**

La comptabilité et ses principes sont pour la fiscalité un instrument utile à la détermination du résultat imposable. Cette gestion fiscale de la comptabilité est basée sur des principes et des théories qui seront traités dans ce qui suit.

#### **A- La méthode de la comptabilité d'engagement**

Au préalable, il y a lieu de distinguer la fiscalité des ménages dans laquelle le revenu imposable se détermine à partir des résultats d'une comptabilité de caisse, et la fiscalité des entreprises dans lesquelles le bénéfice imposable se détermine à partir des résultats d'une comptabilité d'engagement<sup>4</sup>.

La fiscalité a pris part à ce principe de comptabilité d'engagement, puis qu'elle prend en compte les créances dès qu'elles sont acquises et les dettes, dès qu'elles sont nées, d'où le nom courant de la théorie des créances acquises<sup>5</sup>. C'est, en effet, en fonction de cette théorie que l'on déterminera à quel moment un bénéfice peut être considéré comme réalisé et peut donc être distribué, après avoir été soumis à l'impôt. Si ces règles ne sont pas respectées, l'entreprise encourt des sanctions pénales en raison de la distribution de dividendes fictifs et de présentation de faux bilan. En application de cette théorie, il n'y a de créance acquise qu'à partir du moment où l'obligation à l'origine de la créance a été exécutée et qu'autant que la

---

<sup>1</sup>Cf. Article 173-3 : crée par l'article 19 de la loi de finances 1997.

<sup>2</sup>Cf. Article 173-4 : crée par l'article 10 de la loi de finances 2008.

<sup>3</sup>Cf. Article 173-5 : crée par l'article 10 de la loi de finances 2008.

<sup>4</sup>M. Cozian, **Op.cit.**, 1986, P : 90.

<sup>5</sup>P. Serlooten, **Op.cit.**, 2001, P : 65.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

créance est certaine dans son principe et dans son montant. Autrement dit non contestée à la clôture de l'exercice ni dans son principe, ni dans son montant. Dans le cas contraire, la règle de prudence exige qu'il n'en soit pas tenu compte tant que le facteur d'incertitude n'a pas été levé.

### **B- Le principe de la liberté d'affectation comptable**

Le calcul des résultats dépendra de la composition du patrimoine, tant actif que passif de l'entreprise, tel qu'il est matérialisé dans la confection du bilan puisque aux termes de l'article 140-2 du code des impôts directs, le résultat découle de la comparaison de deux bilans successifs qui donne la mesure du bénéfice imposable.

Il est dès lors essentiel de bien distinguer ce qui revient au patrimoine privé de ce qui dépend du patrimoine professionnel. A cet égard, la loi fiscale a choisi le principe de la liberté d'affectation comptable. En effet, le contribuable est libre d'affecter un bien nécessaire à l'exercice de la profession soit à son patrimoine privé, soit à son patrimoine professionnel<sup>1</sup>.

Cependant, il faut remarquer que le domaine de ce principe est limité à la fois tant aux personnes qu'aux biens. En effet, seuls peuvent se prévaloir pleinement de ce principe, les commerçants exerçant leur activité dans le cadre d'une entreprise individuelle et relevant d'un régime d'évaluation réelle des bénéficiaires. Donc, sont exclus du domaine d'application de ce principe les personnes morales puisqu'elles ne peuvent figurer dans leurs bilans que les éléments qui font partie de leur patrimoine professionnel.

En ce qui concerne les biens, la loi fiscale exige que les biens qui sont obligatoirement affectés à l'entreprise en raison de leur lien particulièrement étroit avec elle; Soient rattachés au patrimoine professionnel. Il s'agit du cas du fonds de commerce qui est la traduction juridique de l'entreprise ainsi que le stock qui est le matériau nécessaire de son activité lesquels ne peuvent être rationnellement séparés de l'entreprise<sup>2</sup>. Si les éléments de l'actif "essentiels" à l'entreprise font obligatoirement partie du patrimoine professionnel, il en est de même pour les dettes liées à l'exploitation.

### **C- Le principe de l'indépendance des exercices comptables**

Il est important dans la pratique de déterminer avec exactitude la période d'imposition des bénéficiaires. Celle ci dépend de la notion de l'indépendance des exercices ; Notion interdépendante on le vérifiera en exposant les deux principes qui dominent la matière :

-le principe de l'imposition par exercice;

---

<sup>1</sup>**Idem**, P : 67.

<sup>2</sup>**Ibid**, P : 68.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

-le principe de l'indépendance des exercices.

### **C-1- Le Principe de l'imposition par exercice**

Les entreprises ont, sur le plan fiscal, pleine liberté pour le choix de l'exercice. En effet, la loi fiscale n'a exigé aucune date de clôture de l'exercice<sup>1</sup>, mais est limitée quant à sa durée qui est en principe de douze (12) mois. Cependant, on rencontre parfois des exercices d'une durée inférieure ou d'une durée supérieure à un an.

En revanche, il faudrait concilier ce choix avec le principe de l'annualité de l'impôt découlant de l'article 139 du code des impôts directs selon lequel l'impôt est dû chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze (12) mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

### **C-2- Le principe de l'indépendance des exercices**

Du rapprochement du principe de l'annualité et du fractionnement du temps en exercices découle le principe de l'indépendance des exercices. Ce principe est appliqué avec une relative rigueur en matière fiscale.

En effet, les vérificateurs fiscaux examinent avec soin le respect des règles découlant de la spécialisation des exercices, notamment sous les trois aspects suivants:

- rigueur des règles de rattachement des produits et des charges.
- interdiction de prendre en compte des événements postérieurs à la clôture de l'exercice.
- interdiction de prendre en compte l'incidence de rétroactivité.

### **D- La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion**

Une fois arrêtée, la comptabilité ne peut, normalement, être modifiée selon le principe de l'intangibilité des écritures comptables.

Toutefois, il arrive qu'une comptabilité contienne des erreurs, lesquelles doivent être réparées. Mais, si la solution retenue par le contribuable résulte d'un choix délibéré, il ne peut revenir sur ce choix. On parle alors de décision de gestion opposable tant au contribuable qu'à l'égard de l'administration sauf cas de transgression d'une disposition légale.

Cependant, il est important de faire la distinction entre la réalisation d'une erreur comptable et la pratique d'une décision de gestion.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 140 du CID.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **D-1- Les erreurs comptables**

L'erreur comptable est constituée par une inexactitude ou une omission provenant d'une appréciation objective de faits matériels qu'on appelle erreur de fait<sup>1</sup> ou l'interprétation erronée de textes fiscaux et qui constitue alors une erreur de droit commise par un contribuable de bonne foi<sup>2</sup>. Cependant, l'appréciation de sa conduite influera sur l'application des pénalités, l'administration fiscale ne retiendra les erreurs éventuelles qu'en fonction de la psychologie du contribuable qui peut être trompé ou trompeur<sup>3</sup>.

Dans le premier cas, il est victime d'une erreur involontaire dont on lui accordera réparation. Dans le second cas, il est coupable d'une tromperie volontaire dans il ne saurait tirer bénéfice.

#### **D-1-1-L'erreur comptable involontaire**

L'erreur est humaine et le contribuable peut se tromper. Dans ce cas, il peut demander que le résultat qu'il a déclaré initialement soit recalculé à la baisse. Sur le plan fiscal, le contribuable doit déposer une réclamation en bonne et due forme pour que l'administration fiscale accepte la rectification des résultats de l'exercice antérieur, dans le respect des délais prévus légalement.

#### **D-1-2-L'erreur comptable délibérée**

Si les erreurs comptables sont commises de mauvaise foi et que l'administration fiscale, dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de redressement, arrive à les déceler, le contribuable est passible d'une amende pénale qui peut atteindre 10 000 000 DA et un emprisonnement allant jusqu'à dix (10) ans<sup>4</sup>.

### **D-2-Les décisions de gestion**

Les décisions de gestion supposent un choix entre plusieurs voies légalement correctes<sup>5</sup>. La décision de gestion comporte un élément subjectif d'appréciation puisqu'elle implique un choix entraînant des conséquences fiscales différentes.

La décision de gestion est dite régulière lorsque le choix entre plusieurs solutions fiscales existe réellement. Le choix, une fois exercé, est opposable tant à l'administration fiscale qui ne peut le remettre en cause en vertu du principe de non-immixtion dans la gestion, sauf pour non-respect de la loi fiscale, qu'au contribuable qui ne peut le modifier.

---

<sup>1</sup>L'Erreur de fait consiste en des inversions de chiffres, par exemple, ou bien en des doubles enregistrements.

<sup>2</sup>C.Collette, **Gestion fiscale des entreprises**, Ellipses, Paris, 1998, P : 27.

<sup>3</sup>M.Cozyan, **Op.cit.**, 2001, P : 139.

<sup>4</sup>Cf. Article 303-1 du CID : modifié par les articles 28 de la loi de finances pour 2003 et 13 de la loi de finances 2012.

<sup>5</sup>M.Cozyan, **Op.cit.**, 1986, P : 159.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

La décision de gestion est dite irrégulière lorsque la solution adoptée par l'entreprise n'est pas conforme aux textes fiscaux. Cette dernière est opposable au contribuable mais non à l'administration fiscale qui conserve le droit de procéder à des rectifications.

### **2-3-2- La comptabilité au service de la fiscalité**

La comptabilité est au service de la fiscalité, non seulement elle constitue un instrument du droit fiscal mais elle est aussi un outil de la vérification fiscale.

#### **A- La comptabilité instrument du droit fiscal**

Le fait que les règles fiscales règnent sur les règles comptables ne signifie pas que les deux disciplines n'entretiennent aucun rapport. En effet, la comptabilité reflète les données économiques et retrace la situation financière de l'entreprise par le biais des documents comptables<sup>1</sup>.

Ainsi, les sociétés soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés<sup>2</sup> quelles que soient leur forme et leur objet et les personnes physiques, soumises à l'impôt sur le revenu global au titre des bénéfices industriels et commerciaux<sup>3</sup> sont dans l'obligation de tenir une comptabilité conforme aux lois et règlements en vigueur.

#### **B- La comptabilité outil de vérification fiscale**

La comptabilité constitue aussi un moyen de preuve de l'exactitude de l'évaluation de l'assiette imposable. Ainsi, les agents de l'administration fiscale peuvent contrôler ou vérifier les déclarations des contribuables au moyen de tout document officiel. A ce titre, ils sont autorisés à demander par écrit<sup>4</sup> la présentation des documents comptables y afférents pour s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites.

Pour remplir cette mission, l'administration fiscale a à sa disposition certains instruments juridiques, qui sont :

##### **B-1- Le droit de contrôle**

Le droit de contrôle est la faculté donnée par la loi aux agents de l'administration fiscale à l'effet d'examiner les documents comptables de toute personne ayant la qualité de sujet fiscal. Ce droit permet de s'assurer de la sincérité des déclarations fiscales en les confrontant avec des éléments extérieurs rassemblés par les vérificateurs<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup>B.Caspar et G.Enselme, **Comptabilité approfondie et révision**, Litec, Paris, 3<sup>ème</sup> Edition, 2000, P : 103.

<sup>2</sup>Cf. Article 136 du CID.

<sup>3</sup>Cf. Article 17 du CID.

<sup>4</sup>Cf. Article 19 du Code des procédures fiscales (CPF).

<sup>5</sup>J.P.Casimir, **Contrôle fiscal**, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2000, P : 25.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Ce droit confère à l'administration fiscale d'exercer les différentes formes de contrôle prévues par les dispositions des articles 18 à 21 du Code des Procédures Fiscales CPF, à savoir :

- ✓ Le contrôle sur pièces,
- ✓ La vérification de comptabilité,
- ✓ La vérification ponctuelle de comptabilité,
- ✓ La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

### **B-2-Le droit d'enquête**

Le droit d'enquête est une procédure d'investigation administrative qui permet aux agents de l'administration d'intervenir de manière inopinée, dans les entreprises assujetties à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)<sup>1</sup>.

La portée de ce droit est limitée au contrôle fiscal de l'entreprise au regard de ses obligations en matière de TVA plus particulièrement en matière de facturation. Le manquement aux règles de facturation constaté lors de l'exercice du droit d'enquête donnent lieu à l'application des sanctions fiscales fixées à l'article 65 de la loi de finances pour 2003.

### **B-3-Le droit de visite**

Il s'agit de la faculté reconnue par la loi aux agents de l'administration fiscale d'effectuer des perquisitions au niveau de tous les locaux appartenant ou exploitées par le commerçant à l'effet de constater les manquements graves à la législation fiscale et commerciale.

Ces interventions, compte tenu de leur caractère exorbitant ne peuvent intervenir qu'après autorisation par une ordonnance du président du tribunal territorialement compétent ou d'un juge délégué par lui au vu d'un rapport présenté à cet effet, l'institution judiciaire suit le déroulement de cette opération qui peut ordonner son arrêt sans procédure particulière. Le juge dispose d'un pouvoir discrétionnaire en la matière<sup>2</sup>.

### **B-4-Le droit de reprise**

Le droit de reprise est généralement définie comme étant le droit exercé par l'administration fiscale, dans le cadre des procédures de contrôle fiscal, à l'effet de redresser les erreurs ou les fraudes commises par le contribuable<sup>3</sup> pendant un délai déterminé qui est de quatre (04) ans<sup>4</sup> sauf cas de manœuvres frauduleuses.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 33 du CPF.

<sup>2</sup>Cf. Article 34 du CPF.

<sup>3</sup>T. Lambert, **Contrôle fiscal**, Puf, Paris, 1991, P : 62.

<sup>4</sup>Cf. Article 39 du CPF.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **B-5-Le droit de communication**

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 "Entreprises privées, administrations et établissements".

Ce droit habilite l'administration fiscale à la recherche de tout renseignement sur les personnes physiques ou morales. Ces renseignements peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle de tout impôt<sup>1</sup> à la charge du contribuable, non pas à l'endroit de qui ce droit est exercé, mais plutôt à l'égard des tiers.

### **2-3-3- La prédominance des règles fiscales sur les règles comptables**

Les règles fiscales règnent sur les règles comptables, cette prévalence de la règle fiscale trouve sa raison d'être dans les spécificités du droit fiscal d'une part, mais aussi dans le réalisme du droit fiscal d'autre part.

### **A- Les spécifiés du droit fiscal**

Les spécifiés du droit fiscal découlent le plus souvent de certaines exigences à la fois juridiques, politiques ou économiques.

#### **A-1-Les exigences juridiques**

Le droit fiscal est un droit spécial et exorbitant du droit commun, c'est un droit exceptionnel par rapport aux autres branches juridiques. Dès lors, toute contradiction entre une règle fiscale et une règle comptable doit être tranchée en faveur de la première. De même, le caractère exceptionnel est justifié par sa corrélation étroite avec les finances de l'Etat<sup>2</sup>.

Mais, il n'y a pas que cet argument tiré du caractère exceptionnel de la loi fiscale. La règle fiscale est rattachée également à l'idée de la puissance publique. Son application et son observation " ou Inobservation " sont du ressort de la puissance publique; la violation d'une règle fiscale est sévèrement sanctionnée par l'autorité publique; parfois par des peines privatives de libertés "Peines corporelles". La rigueur de la sanction des règles fiscales qui constitue un attribut de l'autorité publique leur confère une prépondérance sur les règles comptables dont la souplesse s'explique par leur rattachement au principe de la liberté de la gestion de l'entreprise.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 45 du CPF.

<sup>2</sup>N.Bacouche, **Droit fiscal et droit comptable: L'inévitable Harmonisation**, Revue IFID, N° 24, Décembre 1999, P : 12.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **A-2-Les exigences politiques**

La prépondérance des règles fiscales sur les règles comptables est aussi une exigence politique pour assurer à l'Etat l'application de principe de l'égalité de tous devant l'impôt<sup>1</sup>. En effet, la liberté qu'offre les règles comptables aux entreprises risque fort de conduire à des situations absurdes, aussi bien au niveau de manque de recettes fiscales qu'au niveau de l'équité et de la légalité car, le contribuable est par nature tenté de concevoir sa comptabilité de façon à réduire au maximum sa contribution fiscale.

Or, si les contribuables ne payent pas les sommes escomptées, l'Etat risque de ne pas pouvoir être en mesure de financer et réaliser sa politique entre autre sociale qui est le véritable garant de la stabilité politique. La juste et équitable contribution est une exigence juridico-politique mais aussi une exigence économique.

### **A-3-Les exigences économiques**

L'outil fiscal a intégré l'analyse économique comme un instrument essentiel de toute action économique globale ou sélective<sup>2</sup>. A ce titre, outre son rôle de pourvoyeur des recettes fiscales pour le trésor, la fiscalité est utilisée par le pouvoir politique comme un outil d'orientation de la politique de développement économique et social<sup>3</sup> et ce par le biais des multiples avantages fiscaux prévus par les différentes lois qui régissent la matière fiscale en Algérie, notamment, l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001 portant développement de l'investissement.

## **B- Le réalisme du droit fiscal**

Le réalisme du droit fiscal se manifeste notamment à deux niveaux : d'une part, du manque à gagner imposable et d'autre part, des actes fictifs.

### **B-1-Le réalisme du droit fiscal et le manque à gagner imposable**

L'islam réprime la pratique des prêts avec intérêts, alors que la morale fiscale tend plutôt à sanctionner la pratique des prêts sans intérêts et n'hésite pas à imposer un contribuable sur le montant des intérêts qu'il n'a pas perçu, mais qu'il aurait dû percevoir<sup>4</sup>. Parfois, cette pratique n'est dictée par aucun souci fiscal; le but est généralement d'un autre ordre; il s'agit souvent de rendre un service à un tiers ou à une entreprise où l'on possède des intérêts.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 64 de la Constitution de 1996.

<sup>2</sup>A. Bissade, **Cours de droit fiscal**, IEDF, Koléa, 2002, P : 10.

<sup>3</sup>Bulletin des services fiscaux, DLF/ DGI, n° 14, Mars 1996, P: 11.

<sup>4</sup>M.M.Mastouri, **Drroit fiscal de l'entreprise l'imposition des revenus et des bénéfices**, Clé, Tunis, 1<sup>ère</sup> Edition, 2000, P : 45.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Mais, s'agissant de l'imposition du bénéfice industriel ou commercial et malgré le principe fiscal de la non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises et dans le cadre de la vérification fiscale, il n'est pas exclus de voir les vérificateurs reprocher à une entreprise d'avoir consenti des prêts sans intérêts et de l'imposer sur un profit fictif qu'elle n'a pas réellement réalisé.

Cette imposition trouve son fondement dans l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion qui permet de reprocher à une entreprise de ne pas réclamer les intérêts et de l'imposer sur un tel manque à gagner. Le taux qui devrait être appliqué en Algérie pour calculer le manque à gagner est celui des avances de la banque d'Algérie majoré de deux (02) points<sup>1</sup>.

### **B-2-Le réalisme du droit fiscal et les actes fictifs**

Le droit fiscal, s'attachant aux réalités, ne saurait se voir opposer les actes juridiques qui les dissimulent.

Les fiscalistes se plaisent à relever le caractère exorbitant de cette procédure dite de l'abus de droit qui permet à l'administration fiscale de déqualifier un acte apparent qui en déguise un autre. L'exemple le plus fréquemment cité est celui du contribuable qui déguise une donation sous l'apparence d'une vente ou inversement; qu'un contrat de gérance d'un fonds de commerce déguise la vente de ce dernier.

Lorsqu'elles sont prouvées, les dissimulations sont lourdement sanctionnées, il est dû une amende égale au droit réellement exigible après restitution à l'acte sa véritable nature. Donc, le principe de réalisme<sup>2</sup> du droit fiscal permet à l'administration fiscale de frapper des états de fait en faisant abstraction des situations de droit.

### **Section 03 : Interdépendances et implications entre les nouvelles règles comptables et les règles fiscales**

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière fait état des conventions comptables et des hypothèses sous-jacentes qui doivent être observées par l'entreprise pour préparer et présenter ses états financiers.

Le problème soulevé est de savoir si les règles fiscales avaient le même objectif que les principes comptables et les hypothèses sous-jacentes et visaient à la sincérité des états financiers. L'identité de vue sur ce plan n'est que partielle.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 58 du CID.

<sup>2</sup>A.Sadoudi, Cours de droit fiscal, IEDF, Koléa, 2005, P : 15.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

D'une part, les règles fiscales obéissent à leur logique propre et sont, soit des instruments destinés à assurer des recettes, soit des moyens de politique économique. D'autre part, l'évolution des règles fiscales ne coïncide pas dans le temps avec celle des principes comptables.

L'expression conventions comptables sert à désigner les règles selon lesquelles les états financiers sont normalement établis. Le cadre conceptuel annonce douze conventions et deux hypothèses sous-jacentes. Certaines de ces conventions et hypothèses sont sans incidence sur le résultat fiscal, d'autres comportent des divergences par rapport aux règles fiscales.

### **3-1- Convergences entre les conventions comptables et les règles fiscales**

Ce point sera réservé à la présentation comptable des conventions de base et des hypothèses sous-jacentes ayant une concordance entre les règles comptables et les règles fiscales, ce type de conventions et hypothèses sont au nombre de douze (12).

Ces conventions et hypothèses peuvent être regroupées sous trois aspects:

- les conventions relatives aux règles d'évaluation ;
- les conventions et hypothèses relatives aux règles de prise en compte;
- les conventions et hypothèses relatives au rattachement des charges aux produits.

#### **3-1-1- Les conventions relatives aux règles d'évaluation**

Les conventions comptables n'ayant pas d'incidence sur le résultat fiscal et touchant aux règles d'évaluation sont au nombre de quatre (04).

##### **A- La convention de l'unité monétaire**

Les transactions d'une entreprise sont variées, il faut donc adopter une dénomination commune pour montrer leur valeur, la nécessité d'une unité de mesure unique a été à l'origine du choix de la monnaie comme unité de mesure (Dinar Algérien) des transactions et événements survenant durant la vie de l'entreprise<sup>1</sup>.

Aussi, seuls les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Néanmoins, les informations non quantifiables mais pouvant avoir une incidence financière sont mentionnées dans l'annexe aux états financiers<sup>2</sup>.

Fiscalement, le résultat servant de base à l'imposition est un résultat évaluable en monnaie, la monnaie qui est admise dans les bureaux de recette des impôts est le Dinar Algérien.

---

<sup>1</sup>Cf. Articles 12,13 et 28 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

<sup>2</sup>Cf. Article 10 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **B- La convention du coût historique**

En règle générale, c'est la méthode du coût historique, pour les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers, c'est-à-dire, sur la base de leur valeur à la date de leur constatation sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évaluation du pouvoir d'achat de la monnaie<sup>1</sup>. Ce principe peut connaître toutefois une dérogation par le biais de la réévaluation de certains actifs, notamment les actifs immobilisés.

La fiscalité reconnaît la validité des réévaluations légales et n'impose, généralement, pas la plus value résultant de ces réévaluations, alors que celle dégagée des réévaluations libres sont imposables<sup>2</sup>.

### **C- La convention de l'importance relative**

Selon cette convention, les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entreprise.

Aussi, l'image fidèle des états financiers doit traduire la connaissance que les dirigeants ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés<sup>3</sup>.

Fiscalement, l'administration fiscale est considérée comme un utilisateur externe des états financiers qui n'a pas l'accès privilégié à l'information financière. En conséquence, l'objectivité des renseignements fournis revêt une importance primordiale.

### **D- La convention de permanence des méthodes**

L'une des caractéristiques de l'information comptable est la comparabilité. En effet, l'information doit permettre à l'utilisateur de faire des comparaisons dans le temps, pour déterminer les tendances de la situation financière et des performances de l'entreprise.

Ces utilisateurs doivent être également en mesure de comparer les informations financières issues d'entreprises semblables pour évaluer de façon relative les situations financières, les performances et leur évolution.

La permanence des méthodes est une convention comptable qui exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entreprise d'une période à l'autre. L'application de cette convention permet la comparaison dans le

---

<sup>1</sup>Cf. Article 121-20 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

<sup>2</sup>Cf. Articles 185 et 186 du CID.

<sup>3</sup>Cf. Article 11 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

temps de l'information comptable et favorise les prédictions financières<sup>1</sup>. Donc, la convention de la permanence des méthodes est l'outil de la comparabilité de l'information comptable de l'entreprise d'un exercice à un autre.

Toute exception à cette convention n'est justifiée dans l'annexe aux états financiers que par la recherche d'une meilleure information ou par un changement de la réglementation<sup>2</sup>.

Fiscalement, le droit fiscal ne soumet pas les comptes à une règle analogue, il reconnaît le droit au changement, c'est ainsi par exemple qu'on constate qu'il autorise<sup>3</sup> les entreprises à pratiquer l'amortissement dégressif sur certains biens qui est de nature à différer et réduire les annuités d'amortissement.

### **3-1-2- Les conventions et hypothèses relatives aux règles de prise en compte**

A travers le cadre conceptuel de la comptabilité financière, on peut ressortir quatre conventions comptables n'ayant pas d'incidence sur le résultat fiscal et touchant aux règles de prise en compte.

#### **A- L'hypothèse de base de la comptabilité d'engagement**

Selon cette hypothèse, la comptabilisation d'un événement ou d'une transaction se fait au cours de l'exercice auquel cet élément se rattache<sup>4</sup>, indépendamment des flux de trésorerie y attachés, le critère de rattachement est essentiellement économique dans le référentiel IFRS, ainsi que le SCF, et non pas juridique ; il comporte un double volet : le principe de réalisation proprement dit et le principe de correspondance des charges et des produits. L'ensemble de sa portée doit être déduit de plusieurs dispositions dans différentes normes. Le principe d'une comptabilité d'engagement se déduit de l'objectif du référentiel qui est de fournir une information utile à l'utilisateur. On estime que l'utilisateur « moyen » trouve l'information quant aux produits et aux charges plus utile à la prise de décision que l'information relative aux flux de trésorerie.

Fiscalement, le résultat fiscal d'une entreprise est déterminé à partir d'une comptabilité d'engagement et non pas d'une comptabilité de flux. Donc, on peut conclure que la comptabilité et la fiscalité prennent la même position et enregistrent les créances dès qu'elles sont acquises et les dettes dès qu'elles sont nées et certaines.

La règle générale en la matière, consiste à prendre en considération le résultat d'une opération dès le moment où cette opération donne naissance à une créance ou à une dette certaine, dans

---

<sup>1</sup>A. Yaich, **Manuel des principes comptables**, Les éditions raouf yaich, Tunis, 1999, P : 49.

<sup>2</sup>Cf. Article 15 du décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008.

<sup>3</sup>Cf. Article 174-2 du CID.

<sup>4</sup>Cf. Article 06 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

son principe, et déterminé, dans son montant, même si ce montant n'est payable qu'ultérieurement et consigné autant que possible dans un document écrit<sup>1</sup>.

### **B- La convention de l'entité**

Cette convention peut avoir des points de convergences, comme elle peut avoir, dans certains cas, des divergences par rapport aux règles fiscales.

En effet, la convention de l'entité est fondée sur la séparation entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entité et ceux des participants à ces capitaux propres ou actionnaires. D'où, l'entreprise est considérée comme étant une unité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. Ainsi, les états financiers de l'entreprise ne doivent prendre en compte que les transactions de l'entreprise, et non celles des propriétaires<sup>2</sup>.

Cette distinction est aussi nécessaire sur le plan fiscal, puisqu'elles ne sont admises en déduction que les charges nécessaires à l'exploitation de l'entreprise, exclusion faite de toutes les dépenses personnelles. Les divergences de cette convention par rapport aux règles fiscales apparaissent, pour les sociétés de groupe qui présentent un bilan consolidés avec un résultat cumulé.

Fiscalement, ce résultat consolidé n'est pas acceptable et l'administration fiscale exige, de chaque entreprise jouissant de par la loi, d'un statut légal, la présentation d'un bilan et d'un résultat imposable indépendamment des autres entreprises du groupe.

### **C- La convention de réalisation du revenu**

Cette convention permet de déterminer le moment où un revenu doit être constaté. Généralement, on constate un revenu lorsque l'exécution est achevée et que la mesure et le recouvrement de la contrepartie sont raisonnablement surs<sup>3</sup>.

Dans la plupart des cas, la date de la vente constitue un critère pertinent et objectif pour la constatation des revenus. Techniquement, le terme réalisation fait référence au processus de conversion de ressources non monétaires et de droits en valeurs monétaires, et utilisé en comptabilité pour désigner l'échange d'actifs en contrepartie d'espèces ou de droits à des espèces.

### **D- La convention de l'importance relative**

Bien qu'il n'existe pas de mesure objective de la notion d'importance relative, on peut dire que si la présentation ou l'omission de certains renseignements financiers est assez

---

<sup>1</sup>A. Yaich, **Op.cit.**, 1999, P : 28.

<sup>2</sup>Cf. Article 09 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

<sup>3</sup>A. Yaich, **Op.cit.**, 1999, P : 43.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

significative pour influencer la décision des utilisateurs des états financiers, les renseignements en question seront jugés importants. En conséquence, un critère qui permet de juger de l'importance d'un fait est son influence sur la prise de décision.

En d'autres termes, le seuil de signification d'un redressement ou d'une omission est l'un des critères d'appréciation de la sincérité et de la régularité des comptes.

Cette convention est de nature à conduire la pratique comptable à ne pas exiger systématiquement une stricte exactitude, contrairement à ce principe, l'opposabilité des écritures comptables à l'administration fiscale repose sur une exactitude de détail.

### **3-1-3-Les conventions et hypothèses relatives aux rattachements des charges aux produits**

Les conventions comptables n'ayant pas d'incidence sur le résultat fiscal et relatives aux rattachements des charges aux produits sont au nombre de deux et une hypothèse sous-jacente.

#### **A- L'hypothèse sous-jacente de la continuité d'exploitation**

Selon cette hypothèse, l'entreprise est normalement considérée comme étant en activité et elle est supposée poursuivre son exploitation dans un avenir prévisible sans réduction sensible du rythme et de l'étendue de ses activités<sup>1</sup>.

Il est admis en conséquence que l'entreprise n'a ni l'intention, ni l'obligation de se mettre en liquidation ou de réduire sensiblement l'étendue de ses activités, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation d'activité<sup>2</sup>.

Les valeurs portées à l'actif de son bilan sont donc évaluées en considération de la continuation de l'exploitation à des conditions de rentabilité normales afin de dégager des résultats permettant de les amortir.

En application de ce principe, on peut procéder comptablement à un étalement de certaines charges ou de certains produits sur une période déterminée.

Sur le plan fiscal, et selon les conditions générales de déductibilité des charges, les charges doivent être rattachées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. Par conséquent, l'étalement des charges n'est pas toujours reconnu, et la fiscalité se fonde sur le

---

<sup>1</sup>ISGP, **L'essentiel du nouveau système comptable financier**, ISGP et préférences international, Alger, 2008, P : 27.

<sup>2</sup>Cf. Article 07 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

principe de continuité d'exploitation, ne reconnaît le caractère de charge déductibles qu'aux dépenses de fonctionnement de l'exercice.

### **B- La convention de périodicité**

Cette convention vise à répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers qui désirent connaître périodiquement les résultats d'exploitation<sup>1</sup>.

La vie de l'entreprise a été découpée en période de douze (12) mois coïncidant généralement avec l'année civile.

Sur le plan fiscal, cette règle est bien respectée et ce, en vertu des dispositions de l'article 139 du CID, selon lequel, l'impôt est dû chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze (12) mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou moins de douze (12) mois, l'impôt est néanmoins dû d'après les résultats dudit exercice.

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de l'année suivante est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprises nouvelles, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 Décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

Lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année suivante.

### **C- La convention de rattachement des charges aux produits**

Selon cette convention, qui est le corollaire de la convention de l'indépendance des exercices, consiste à établir une correspondance, directe ou indirecte entre les produits et les charges de l'entreprise.

Lorsque des revenus sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges ayant concouru à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice.

Le problème apparaît du fait que plusieurs coûts sont engagés sur plusieurs périodes. Il s'agit alors de distinguer quelle partie de ces coûts a servi à acquérir le produit d'exploitation de l'année courante. Plus les entreprises feront des transactions ayant des effets à long terme,

---

<sup>1</sup>Cf. Article 30 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

plus il sera difficile d'appliquer avec justesse cette convention. En effet, la sincérité du bilan et l'image fidele de l'entreprise dépendent en grande partie de ce principe fondamental<sup>1</sup>.

L'administration fiscale, dans sa vérification du résultat fiscal dégagé par l'entreprise, examine que tous les produits et charges constatés se rattachent à l'exercice concerné et interdit de prendre en compte des événements postérieurs ou l'incidence de rétroactivité de l'exercice en question.

On constate donc sur ce principe, une parfaite concordance entre la règle fiscale et la règle comptable sur l'annualité de l'exercice.

### **3-2- Divergences entre conventions comptables et règles fiscales**

Les deux conventions de prudence et de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique s'opposant dans leurs contenus à certaines règles et pratiques fiscales.

#### **3-2-1- La convention de prudence**

La comptabilité ne se limite pas à l'enregistrement des données actuelles et certaines, mais elle apprécie les événements futurs et incertains qui peuvent grever les actifs ou les revenus et les résultats à venir. Elle comporte une part de probabilité qui doit être appréhendée avec la plus grande prudence.

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice du jugement nécessaire pour préparer des situations dans des conditions d'incertitude. Elle vise à éviter que les actifs et les produits ne soient pas surévalués et que les passifs et les charges ne soient pas sous-évalués. Néanmoins, l'application de cette convention ne doit pas conduire à la création de réserves occultes ou de provision excessives<sup>2</sup>.

Cette convention se manifeste sur le plan comptable, notamment par la constatation de provision de toute nature.

La prudence fiscale s'exerce en sens inverse, les règles fiscales ont une tendance à contester systématiquement les événements présentant un certain caractère d'incertitude lorsqu'ils sont de nature à réduire l'assiette de l'impôt.

#### **A- Les provisions**

La constatation des amortissements des immobilisations est une opération comptable indispensable. Mais, il convient aussi de voir pour les autres biens d'actifs du bilan, si une éventuelle dépréciation s'est produite pour d'autre cause que l'usure physique et

---

<sup>1</sup>A.Yaich, **Op.cit.**, 1999, P : 47.

<sup>2</sup>Cf. Article 14 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

l'obsolescence. Ainsi, des stocks peuvent perdre de valeurs et des créances peuvent devenir douteuses du fait de l'insolvabilité de débiteurs.

Le même cas peut se poser pour certaines valeurs immobilisées, aussi, l'entreprise peut être soumise à un risque grave ou une charge importante dont la réalisation est évidemment incertaine. Toutes ces pertes sont à l'origine de la constitution indispensable de provisions appelées communément selon le système comptable financier pertes de valeurs.

### **A-1- Définition de la provision**

Une provision est une constatation comptable d'une diminution de valeur d'un élément d'actif (provision pour dépréciation), ou une augmentation du passif (provision pour risque et charges) précise quant à sa nature, mais incertaine quant à sa réalisation et que des événements survenus ou en cours rendent prévisible à la date de clôture de l'exercice.

D'après cette définition on constate l'existence de deux types de provisions:

- ✓ Les provisions pour dépréciation,
- ✓ Les provisions pour risques et charges.

La constatation de ces deux provisions est soumise à des conditions de :

-forme, Il s'agit de la méthode de constatation comptable qui est énoncée par le système comptable financier et qui indique les comptes à utiliser et le mode de leur présentation aux états financiers.

-fond, Il s'agit du caractère obligatoire de la constatation des provisions si les conditions qui motivent leurs existences se réalisent.

### **A-2- Aspect comptables des provisions**

L'image fidèle des états financiers exige la constatation immédiate des dépréciations estimées et des pertes et charges probables, il sera présenté dans ce qui suit l'aspect comptable de ces deux types de provision.

#### **A-2-1- Les provisions pour dépréciation**

Les provisions pour dépréciation correspondent à un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif. Elles s'inscrivent au bilan en diminution de la valeur des postes de l'actif auxquels elles correspondent. Tout comme les amortissements, les provisions pour dépréciation expriment donc des corrections d'actif de sens négatif, elles s'en distinguent toutefois du fait que la dépréciation constatée n'est ni certaine, ni définitive<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>E.Dumalanède, Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, Berti, Alger, 2009, P : 172.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

La constatation de ce genre de provision, appelé selon le système comptable financier perte de valeur se fait sur la base de la réalisation d'un test de dépréciation, à savoir la comparaison de la valeur nette comptable d'un actif immobilisé et de sa valeur recouvrable lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, ces indices de perte de valeur peuvent être<sup>1</sup>:

-Externes : valeurs de marché, changements importants dans l'environnement technique, économique ou juridique, taux d'intérêt ou de rendement ;

-Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation (plan d'abandon ou de restructuration d'une activité, ...), performances inférieures aux prévisions.

La valeur recouvrable s'entend de la valeur la plus élevée entre le prix de vente net (valeur vénale) et la valeur d'utilité (valeur d'usage). Dès lors qu'une de ces deux valeurs est supérieure à la valeur nette comptable (VNC), aucune perte de valeur ne peut être constatée<sup>2</sup>.

### **A-2-2- Les provision pour risques et charges**

Les provisions pour risques et charges correspondant à une augmentation du passif exigible à plus au moins long terme dont l'échéance ou le montant est incertain, elles sont comptabilisées lorsque<sup>3</sup>:

-Une entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'événement passé.

-Il est probable qu'une sortie de ressources nécessaire pour éteindre cette obligation.

-Une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.

Les provisions pour risques et charges sont évaluées et constatées à l'arrêté des états financiers. Elles ont pour objet de faire face à des pertes ou des charges que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Vu le caractère réversible et non définitif des provisions, elles doivent subir à la fin de l'exercice suivant, les corrections nécessaires.

A ce titre, trois situations peuvent se présenter<sup>4</sup>:

-Disparition du risque, dans ce cas les provisions constituées deviennent des produits de l'exercice. Ces produits sont imposables fiscalement au titre de cet exercice, puisque la provision constatée à l'origine a été déduite.

---

<sup>1</sup>R.Zarrouk, **Compta-cours I**, Edition signes, Tunis, 2007, P : 97.

<sup>2</sup>Cf. Article 122-5 et 112-11 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

<sup>3</sup>Cf. Article 125-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

<sup>4</sup>**Guide du vérificateur de comptabilité**, MF/DG/DRV, Sahel, Alger, 2001, P : 45.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

-Réalisation du risque, dans ce cas, le risque est devenu certain dans son montant et dans sa réalisation. Les provisions antérieurement constatées seront annulées et les charges ou pertes intervenues seront supportées par cet exercice.

-Continuation du risque : dans ce cas, les circonstances existantes lors de la création de la provision persistent, il y'a lieu de réajuster le montant en l'augmentant ou en le diminuant suivant l'appréciation du degré du risque par les dirigeants.

### **A-3- Aspect fiscal des provisions**

La déduction des provisions est subordonnée à des conditions de fond et de forme résultant de l'application des règles fiscales<sup>1</sup>.

#### **A-3-1- Les conditions de fond**

Les conditions de fond sont les suivantes :

##### ***✓ La perte ou la charge doit être nettement précisée***

Une provision ne peut être déduite du résultat imposable que si les pertes ou charges sont nettement précisées quant à leur nature qu'à leur montant. Elle doit concerner un élément d'actif susceptible d'être l'objet de la dépréciation ou des charges précises et que son montant puisse être évalué avec une approximation suffisante et non purement arbitraire<sup>2</sup>.

##### ***✓ La perte ou la charge doit être probable***

Il ne peut y avoir de provision si la perte ou la charge est certaine dans son principe et dans son montant. il convient alors de comptabiliser directement cette perte ou cette charge<sup>3</sup>.

Lorsque ni le principe, ni le montant ne sont certains, la charge n'est que probable de telle sorte qu'elle ne peut être prise en compte dans la comptabilité de l'entreprise que par la technique de la provision.

La provision suppose donc un certain degré d'incertitude quant au principe ou au montant de la perte ou la charge. Aussi, la constitution de la provision suppose que la charge ou la perte pour laquelle elle est constituée soit probable et non pas simplement éventuelle.

La probabilité doit être distinguée de la simple éventualité en ce sens qu'elle est établie par des circonstances précises particulières, alors que l'éventualité résulte d'un simple d'ordre général<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 141-5 du CID.

<sup>2</sup>P.Oudenot, **Op.cit**, 2001, P : 318.

<sup>3</sup>P.Serlouten, **Op.cit**, 2001, P : 160.

<sup>4</sup>M.Coizian, **Op.cit**, 2001, P : 160.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **✓ *La perte ou la charge trouve leur origine dans l'exercice en cours***

Pour être déduite du résultat d'un exercice, la provision doit pouvoir être rattaché à cet exercice, elle doit avoir sa source dans cet exercice.

Ainsi, la perte ou la charge provisionnée doit avoir été constatée au moment de la clôture de l'exercice alors qu'elle sera effectivement supportée et acquittée lors d'un exercice ultérieur.

Donc, toute provision motivée par un événement, ayant pris naissance après la clôture d'exercice comptable ne peut être admise en déduction des résultats du dit exercice.

### **✓ *La perte ou la charge provisionnée doit elle-même être déductible***

Cette condition est spécifique au droit fiscal, il est normal qu'une provision correspondante à une charge non déductible soit elle-même exclue de la déduction. Néanmoins, la non déductibilité de ce type de provision n'empêche pas l'entreprise de la comptabiliser.

### **A-3-2- Les conditions de formes**

Les conditions de formes sont les suivantes :

#### **✓ *L'inscription en comptabilité***

Pour être déductible du résultat imposable, la provision doit avoir effectivement été constaté dans les écritures comptables de l'exercice.

Ainsi, la provision non comptabilisée n'est pas admise en déduction du résultat imposable.

#### **✓ *L'inscription sur un relevé spécial des provisions***

La règle fiscale subordonne la déductibilité des provisions à leur inscription sur un relevé spécial à joindre à la déclaration annuelle de résultat<sup>1</sup>.

Cependant, en cas de non respect de cette condition, cela ne devrait pas se traduire systématiquement par une réintégration du montant des provisions<sup>2</sup>.

En effet, l'inspecteur des impôts en vérifiant les déclarations, peut demander des éclaircissements ou des justifications, lorsqu'il envisage une rectification, il doit au préalable informer le contribuable en l'invitant à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de 30 jours<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup>Voir annexe n°05.

<sup>2</sup>Cf. Article 152 du CID.

<sup>3</sup>Cf. Article 187 du CID.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **A-4- Divergences entre l'aspect comptable et l'aspect fiscal**

L'obligation d'établir un bilan unique incombe à tout contribuable. Ce bilan doit avoir un certain nombre de caractéristiques résultant de l'application des règles et principes comptables, d'une part, et des dispositions fiscales d'autre part.

Cependant, des divergences quant à l'élaboration des états financiers s'imposent, ces divergences se manifestent principalement par l'existence de charges non déductibles telles que les provisions.

En effet, les nouvelles dispositions introduites par le SCF en matière de constatations des provisions pour dépréciation des éléments d'actif peuvent diverger des règles fiscales actuelles d'admission en déduction des provisions, étant donné que les dépréciations constatées sur la base de la valeur recouvrables seront admises en déduction mais sans prise en compte des coûts de sortie, Par contre, les dépréciations calculées sur la base de la valeur d'usage laissent trop de latitude aux entreprises dans la détermination des flux futurs de trésorerie et seraient ainsi non déductibles.

A cet effet, l'inscription comptable des provisions suppose le respect du principe de prudence et celui de l'image fidèle est la conséquence d'une réalisation économique caractérisée par l'existence d'un risque fort probable, la loi fiscale constitue, dans certaines cas, une entrave pour les comptables, elle néglige l'importance du risque encouru par l'entreprise.

### **B- Les éventualités et les événements postérieurs à la date de clôture du bilan**

Vu leur importance significative sur les états financiers des entreprises, le nouveau système comptable financier a traité les éventualités et événements postérieurs à la clôture de l'exercice.

#### **B-1- Définition**

La distinction entre éventualités et événements se fait comme suit :

##### **B-1-1- Eventualités postérieurs à la date de clôture du bilan**

L'éventualité est considérée comme étant une condition ou situation pouvant résulter d'un droit ou d'une obligation contractuel, dont l'incidence finale n'est établie que si un ou plusieurs événements futurs et incertains seront réalisés.

A cet effet, l'éventualité est limitée aux circonstances ou situations existantes à la date de clôture des états financiers et qui sont liés à l'incertitude caractérisant la survenance d'un événement futur qui est de nature à affecter la situation financière de l'entreprise.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **B-1-2- Evènement survenant après la date de clôture de l'exercice**

Les évènements sont des faits ou informations, favorables ou défavorables qui se produisent après la date de clôture de l'exercice et avant la date de publication des états financiers, qui peuvent être à l'origine d'un ajustement des postes d'actifs et de passifs ou à une notification dans les notes annexes afin de permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer correctement l'entreprise et de prendre des décisions fondées.

Les évènements postérieurs à la clôture de l'exercice sont de deux types :

- Ceux qui apportent une plus ample confirmation des circonstances qui existent à la clôture de l'exercice.
- Ceux qui indiquent des circonstances nouvelles, apparues après la date de clôture.

### **B-2- Aspect comptable des éventualités et les événements postérieurs à la date de clôture du bilan**

Le traitement comptable ne sera réservé qu'aux évènements et éventualités qui ont une incidence significative sur les comptes annuels et ce en vertu du principe de l'importance relative.

#### **B-2-1- Aspect comptable des éventualités**

Le traitement comptable diffère selon l'incidence future de l'éventualité, il s'agit des :

##### ***-Éventualités à incidences futures négatives***

L'estimation de la perte découlant d'un engagement à incidence négative ne peut être comptabilisée dans les charges que, si la disponibilité de l'information indiquant la probabilité qu'un actif soit déprécié ou qu'un passif soit encouru, intervient antérieurement à la publication des états financiers et si le montant de la perte peut être raisonnablement estimé. Autrement, l'éventualité est à porter dans les notes annexes.

##### ***-Éventualités à incidences futures positives***

Selon le principe de prudence, on ne peut constater les gains dans les comptes d'un exercice que lorsqu'ils sont réalisés à la date de clôture de cet exercice. Donc, on ne peut pas comptabiliser les éventualités à incidences positive dans les comptes d'un exercice clôturé, mais on doit faire mention de ces éventualités dans les notes annexes aux états financiers, s'il s'avère que l'information en question est significative et qui est de nature à divulguer une meilleure image de la situation de l'entreprise.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **B-2-2- Aspect comptable des évènements survenant après la date de clôture de l'exercice**

Le traitement des évènements varie selon le cas que les évènements sont directement liés ou non à des conditions existantes à la date de clôture de l'exercice.

Les évènements liés avec des situations existantes à la clôture de l'exercice sont définis comme ceux qui constituent un élément complémentaire d'appréciation de la valeur des éléments de l'actif ou du passif de l'entreprise tels qu'ils existent à la date de clôture de l'exercice.

Ces évènements peuvent être à l'origine de modification des comptes ou de l'apport d'informations complémentaires dans les notes annexes. L'ajustement des comptes consiste à provisionner, par prudence, le montant de la perte. Ce montant doit être déterminé d'une façon suffisamment précise. Les gains éventuels ne sont pas comptabilisés mais ils sont notifiés sur les notes annexes.

Les évènements non liés à des conditions existant à la clôture de l'exercice sont des évènements qui surviennent entre la date de clôture de l'exercice et la date de publication des comptes et qui indiquent des circonstances nouvelles. Dans ce cas, l'entreprise est tenue, sans aucun ajustement de l'actif ou de passif, de mentionner dans les notes annexes aux états financiers ces évènements survenus.

### **B-3- Aspect fiscal des éventualités et événements postérieurs à la date de clôture du bilan**

Selon le principe de l'annualité de l'impôt, le résultat net imposable doit tenir compte uniquement des produits et des charges de l'année d'imposition. De ce fait, on peut conclure que les éventualités et événements postérieurs à la clôture de l'exercice ne peuvent pas être pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable.

Toutefois, l'administration fiscale offre la possibilité pour les entreprises de déposer une déclaration provisoire dans les délais prévus, et ce, afin de permettre le dépôt d'une déclaration rectificative dans les vingt et un jours qui suivent la date de l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes<sup>1</sup>.

Comme on l'a vu au niveau comptable, ces évènements peuvent être sous forme de réajustement des comptes ou de mention dans les notes annexes. Sur ce plan, l'administration fiscale ne refuse pas les informations à apporter dans les annexes qui viennent s'y ajouter postérieurement à la clôture de l'exercice.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 06 de la loi de finances complémentaire 2008 et complété par l'article 14 de la loi de finances 2009.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

En revanche, elle s'intéresse aux ajustements des comptes qui consistent généralement à la constatation de provisions ou autres modifications des comptes, entreprises après la clôture de l'exercice.

En conséquence, toute entreprise doit tenir compte dans ses états financiers des éventualités et événements postérieurs à la clôture de l'exercice afin de divulguer des informations pertinentes et utiles à tout utilisateur des états financiers.

De son côté, le droit fiscal est opposé à la prise en compte parmi les charges déductibles des éventualités et événements postérieurs qui sont de nature à porter des modifications aux comptes d'actif ou de passif.

### **3-2-2- La convention de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique**

En comptabilité, il est plus important de refléter la nature économique des opérations que leur forme juridique.

C'est ainsi que certains biens peuvent être inscrits à l'actif de l'entreprise avant même que la propriété juridique ne lui soit transférée.

A cet effet, on va se limiter à l'étude des contrats de leasing, des contrats de concession et les contrats de sous-traitance comme étant les principaux types d'opérations traduisant l'application de cette convention.

#### **A- Les contrats de leasing**

Le leasing ou le crédit bail est considéré comme un complément de crédit classique, malgré son coût relativement élevé, Il est en croissance en nombre d'opération et en volume sur le marché des capitaux, chose qui reflète l'évaluation de cette activité.

En respectant la convention de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique<sup>1</sup> et la norme n°17 de l'IASC, les opérations et autres faits économiques devront être comptabilisé et présentés en fonction de leur nature et réalité financière et non pas seulement de leur forme juridique.

#### **A-1- Définition des contrats de location**

Un contrat de location est un accord par lequel un bailleur cède au preneur pour une période déterminée le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 18 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

## Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct

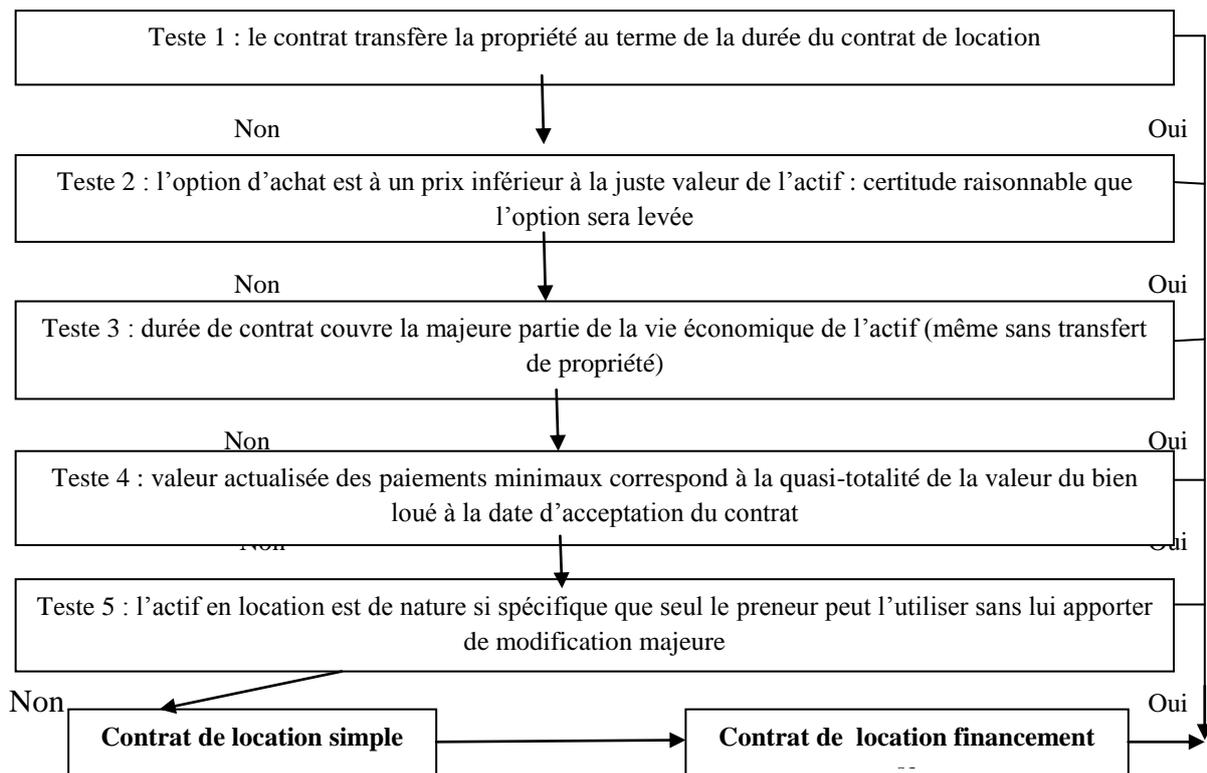
La location financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location financement.

De cette définition, on peut conclure que la classification d'un contrat de location en contrat de location financement ou en contrat de location simple est faite en début de contrat et elle tient plus à la nature des opérations qu'à la forme des contrats-dépend de la réalité économique de la transaction plutôt que de la forme juridique du contrat<sup>1</sup>.

Voici un schéma permettant de distinguer le contrat de location simple au contrat de location financement, l'objectif de l'analyse étant déterminer si l'essentiel des avantages et des risques inhérents à la propriété du bien est transféré au locataire.

**Schéma n°05** : Critères de distinction entre contrat de location simple et contrat de location financement



Source : G.Langlois, M.Frédéric, A.Burlaud et H.Ben Rabia, Op.cit, 2013, P : 142.

**Teste 1** : si en fin de contrat, le locataire devient contractuellement propriétaire juridique du bien, la propriété économique du bien est réputée appartenir dès le premier jour du contrat de location au locataire. Le contrat de location est alors considéré comme contrat de financement.

<sup>1</sup>ISGP, Op.cit, 2008, P : 48.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

**Teste 2 :** une option d'achat est considérée comme exerçable si la valeur de l'option d'achat (après frais de levée d'option) exprimée par rapport à la valeur initiale du bien est tellement avantageuse qu'il va certainement lever cette option au commencement du contrat, la seule existence d'une option d'achat n'indique pas automatiquement qu'il s'agit d'un contrat de location financement. Pour cela, il faut la quasi-certitude que cette option sera levée au terme du contrat.

**Test 3 :** un contrat de location sera considéré comme un contrat de location financement si la durée du contrat est supérieure à 75% de la durée de vie du bien en location.

**Test 4 :** un contrat de location sera considéré comme un contrat de location financement si la valeur actualisée des paiements minimaux des loyers est supérieure à 90% de la valeur de marché du bien loué.

**Test 5 :** si l'actif loué est considéré comme de nature si spécifique qu'aucune autre utilisation ne peut être faite de cet actif, le contrat est qualifié de contrat de location financement.

Ces principaux indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient conduire à classer un contrat en tant que contrat de location financement sont complétés par d'autres qui sont les suivants<sup>1</sup> :

- Si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur ;
- Les profits ou perte résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur, par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location ; et
- Le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

### **A-2- Aspect comptable des contrats de location financement**

Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique :

- Chez le preneur, le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure, pour ce qui est de l'obligation de payer les loyers futurs, celle-ci est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

---

<sup>1</sup>Critères en plus donnés par la norme IAS 17, puisque l'article 135-1 de l'arrêté du 26 juillet 2008 précise uniquement les cinq tests ci-dessus expliqués.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

-Chez le bailleur non-fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif dans un compte de créance en contrepartie des dettes résultant de l'acquisition de cet investissement (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat).

-Chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le compte de résultat de l'exercice.

Toutefois si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit sur la vente doit être limité à ce qu'il aurait été si la location avait été conclue sur la base du taux d'intérêt du marché.

Les frais initiaux directs engagés par le bailleur pour la négociation et la mise en place du contrat sont constatés en charge à la date de conclusion du contrat.

Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant :

-les intérêts financiers déterminés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net,

-le remboursement en principal.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité<sup>1</sup>.

### **A-3- Aspect fiscal des contrats de location financement**

En application des conditions fiscales de déductibilité des charges, on peut conclure que la nouvelle définition de l'actif donnée par le système comptable financier pourrait conduire à une remise en cause des règles d'inscription à l'actif, dans la mesure où l'entreprise qui utilise un élément serait amenée à l'inscrire à l'actif plutôt que celle qui en détient la propriété juridique.

Alors que du point de vu fiscal:

---

<sup>1</sup>A. Kaddouri et A.Mimeche, **Op.cit**, 2009, P : 197.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

-Les charges de loyer versées dans le cadre du contrat de crédit bail sont déduites du résultat imposable sauf s'il y a une remise en cause par l'administration fiscale de la nature du contrat ou de l'objet du bien en question.

-Les charges d'amortissement relatives aux biens acquis en leasing (Contrat de location financement) et comptabilisées selon les dispositions du système comptable financier et celles de la norme IAS 17, ne sont pas admises en déduction de l'assiette imposable car les règles fiscales actuelles n'admettent en déduction de l'assiette imposable que les charges d'amortissement relatives aux biens dont l'entreprise est juridiquement propriétaire bien que cette condition a été revue par le législateur dans la loi de finances pour 2010 qui confère, dans le cadre d'une opération de leasing au preneur, le droit de comptabiliser le bien comme actif au lieu et place du bailleur et d'admettre en déduction, uniquement, l'amortissement calculé sur une période égale à la durée du contrat de crédit bail<sup>1</sup>.

-Les charges d'amortissements pour les biens acquis à l'échéance d'un contrat de location financement sont admises en déduction pour la durée prévue par la loi et à partir de la date de la levée de l'option.

Cependant, la loi de finances complémentaire<sup>2</sup> pour 2010 a sursoie à l'application des dispositions de la loi de finances pour 2010, à cet égard, les dispositions antérieures à la loi de finances pour 2010 relatives aux règles d'amortissement dans le cadre des contrats de crédit-bail continuent à s'appliquer, à titre transitoire, jusqu'au 31 décembre 2012.

Ainsi, et à titre exceptionnel, le crédit-bailleur, dans le cadre des opérations de crédit-bail, continue à être fiscalement réputé disposer de la propriété juridique du bien loué, et, à ce titre, il est le titulaire de pratiquer l'amortissement de ce bien.

Le crédit-preneur, qui est le propriétaire économique du bien au sens des nouvelles normes comptables, continue à disposer du droit de déductibilité du bénéfice imposable des loyers qu'il verse au crédit-bailleur pratiquant l'amortissement, jusqu'à l'échéance susvisée.

Ainsi, la loi de finances pour 2014 a prévu de maintenir le traitement fiscal des amortissements des biens acquis dans le cadre des contrats de crédit-bail, applicable avant l'intervention du SCF<sup>3</sup>.

A cet effet, il importe de souligner qu'un contrat de crédit-bail ou leasing, est une opération commerciale et financière<sup>4</sup> :

---

<sup>1</sup>Cf. Article 08 de la loi de finances pour 2010 modifiant et complétant l'article 141 du CID.

<sup>2</sup>Cf. Article 27 de la loi de finances complémentaire pour 2010.

<sup>3</sup> Cf. Article 53 de la loi de finances pour 2014.

<sup>4</sup>Cf. Article 01 de l'ordonnance n°96-09 du 10 janvier 1996 relative au crédit-bail.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

- Réalisée par les banques et établissements financiers, ou par une société de crédit bail légalement habilitée et expressément agréée en cette qualité, avec des opérateurs économiques nationaux ou étrangers, personnes physiques ou personnes morales de droit public ou privé ;
- Ayant pour support un contrat de location pouvant comporter ou non une option d'achat au profit du locataire ;
- Et portant exclusivement sur des biens meubles ou immeubles à usages professionnel ou sur fonds de commerce ou sur établissements artisanaux.

Ainsi, les opérations de crédit bail sont dites « leasing financier » si le contrat de crédit bail prévoit le transfert au locataire de tous les droits, obligations, avantages, inconvénients et risques liés à la propriété du bien financé par le crédit bail, si le contrat de crédit bail ne peut être résilié et s'il garantit au bailleur le droit de recouvrer ses dépenses en capital et se faire rémunérer les capitaux investis.

Les opérations de crédit bail sont dite « leasing opérationnel » si la totalité ou la quasi-totalité des droits, obligations, avantages, inconvénients et risques inhérents au droit de propriété du bien financé n'est pas transférée au locataire et reste au profit ou à la charge du bailleur<sup>1</sup>.

De même, le crédit bail se définit, d'une part, comme étant mobilier s'il porte sur des biens meubles constitués par des équipements ou du matériel ou de l'outillage nécessaire à l'activité de l'opérateur économique, et d'autre part, comme étant immobilier s'il porte sur des biens immeubles construits ou à construire pour les besoins professionnels de l'opérateur économique<sup>2</sup>.

### **B- Les contrats de concession**

Le contrat de concession est un contrat par lequel une personne morale de droit public (concedant) et une personne physique ou morale, publique ou privé (concessionnaire), établi dans une situation réglementaire et comportant les éléments suivants :

- un droit exclusif d'utilisation de biens de domaine public.
- un droit exclusif d'exploitation octroyé ou délégué par le concedant au concessionnaire.
- l'obligation pour le concessionnaire de rendre un service d'intérêt général, pour assurer cette obligation, le concessionnaire doit réaliser le cas échéant les installations nécessaires, assurer leur entretien et leur renouvellement.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 02 de l'ordonnance n°96-09 du 10 janvier 1996 relative au crédit-bail.

<sup>2</sup>Cf. Articles 03 et 04 de l'ordonnance n°96-09 du 10 janvier 1996 relative au crédit-bail.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

-la mise à la disposition du concessionnaire par le concédant des moyens correspondants pour une durée déterminée.

-la mise à la disposition du concédant à la fin de la concession des installations et des immobilisations réalisées contre une indemnité ou non.

-le paiement d'une redevance d'exploitation par le concessionnaire au concédant.

-la rémunération du concessionnaire est assurée par la perception sur les usagers de redevances suivant un tarif fixé contractuellement ou réglementairement.

Généralement, les droits et obligations des deux parties sont contenus dans un cahier des charges où sont fixées les règles de fonctionnement et de gestion de l'opération de concession.

Les biens faisant l'objet d'un contrat de concession, reviennent normalement au concédant à la fin de la concession. Il en est de même des biens mis en concession par le concessionnaire qui, selon les clauses du cahier des charges, reviennent au concédant à titre gratuit ou onéreux. Dans ce cas, le concessionnaire n'est pas propriétaire des biens inscrits dans les valeurs d'actif, mais il en a la jouissance.

### **B-1- Traitement comptable des contrats de concession**

Selon le nouveau système comptable financier, les règles de comptabilisation et de présentation des opérations réalisées par un contrat de concession résultent de la nature des droits et obligations nés des conventions auxquelles sont fréquemment annexés les cahiers de charges comportant des clauses de traitement comptable.

### **B-2- Aspect fiscal et divergence avec l'aspect comptable**

En absence de réglementation et par respect de la convention de prééminence du fond sur la forme, les entreprises concessionnaires des services publics sont tenues donc d'immobiliser les biens concédés.

Ces immobilisations sont dépréciables par la pratique des amortissements et des provisions, sous forme de perte de valeur.

Les amortissements pratiqués sur les biens concédés ont le caractère d'un amortissement financier calculé d'après la durée de la concession, ils permettent à l'entreprise de constituer les fonds nécessaires pour rembourser le capital investi.

Les provisions sont pratiquées dans le cas où les biens en concession sont renouvelables et le coût présumé de remplacement de ces biens est supérieur à leur prix de revient. Dans ce cas, l'entreprise concessionnaire peut constituer des provisions pour le renouvellement des biens à concurrence de la différence constatée entre la valeur de remplacement et le prix de revient.

## Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct

Les règles fiscales actuelles n'admettent pas en déduction de l'assiette imposable, les charges d'amortissement relatives aux biens dont l'entreprise n'est pas propriétaire juridiquement<sup>1</sup>.

### C- Les contrats de sous-traitance

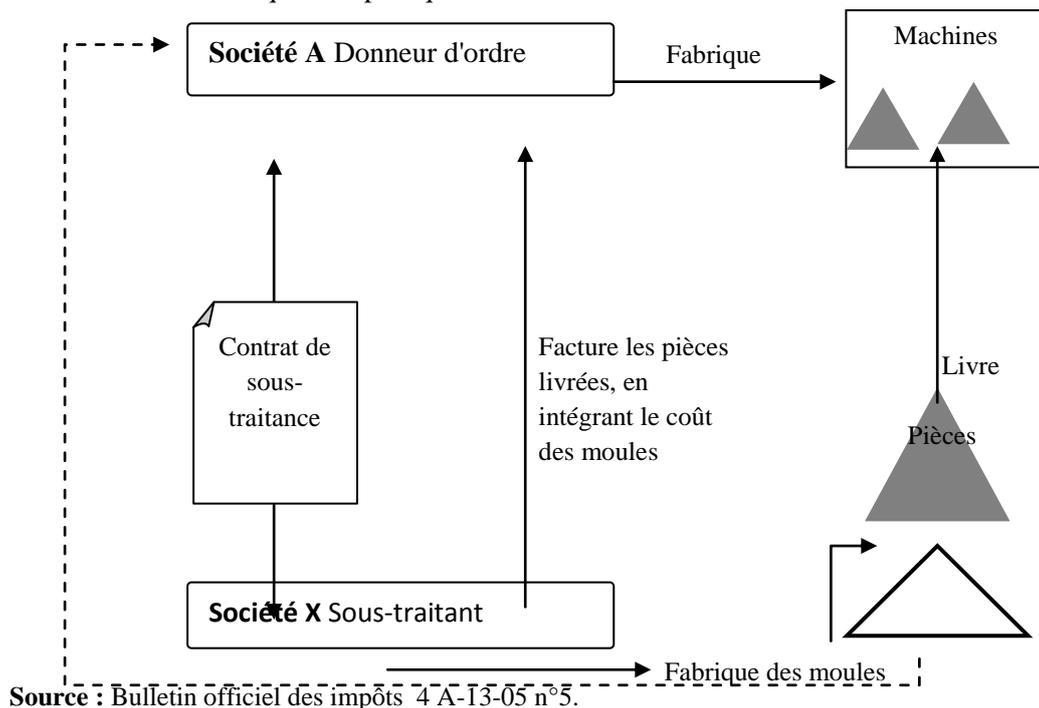
En principe, le droit de propriété implique le contrôle dans la plupart des cas, parmi les critères du contrôle :

- maitrise de l'utilisation.
- responsabilité des coûts (notamment d'entretien).
- responsabilité en cas de dommage à autrui.

Par ailleurs, le contrôle et droit de propriété peuvent diverger notamment dans le cadre des contrats de sous-traitance, lorsque le sous traitant reste propriétaire de certains éléments en fait contrôlés par le donneur d'ordre.

Dans ce cas, le donneur d'ordre qui contrôle le bien peut l'inscrire à son actif, alors même qu'il n'en est pas propriétaire, et de l'amortir. Cette situation peut être illustrée à travers l'exemple suivant.

**Schéma n°06 :** Conséquences pratiques de la sous-traitance



La société A a conclu un contrat de sous-traitance avec une société X afin de fabriquer des pièces destinées à être intégrées dans les machines que A fabrique.

<sup>1</sup>Cf. Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELF/LF/92, P : 34.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

La société X est chargée de concevoir les moules et en assume les coûts. Toutefois, ces coûts sont refacturés dans le prix de vente des pièces fabriquées par X.

Par hypothèse, le contrat prévoit :

- Le transfert gratuit des moules à l'issue de la production avec faculté de les reprendre en cas de rupture anticipée du contrat ;
- La société A assume les risques en cas de défaut de conception technique ou insuffisance de commande en indemnisant X des coûts des moules non encore refacturés.

Dans ces conditions, les moules doivent être inscrits à l'actif du donneur d'ordre (société A), puisque les clauses contractuelles permettent d'établir qu'il y a transfert des risques et des avantages futurs de la société X vers la société A.

L'inscription à l'actif permet à la société A de déduire les amortissements correspondants qui ne sont pas admise en déduction sur le plan fiscal étant donné que la propriété juridique revient à la société sous-traitante X.

### **3-3- Les implications du nouveau système sur les obligations comptables prévues par la législation fiscale**

En l'absence de système comptable bien défini, et depuis l'année 1992 les lois fiscales ont prévu certaines obligations comptables.

La loi organisant le nouveau système comptable financier n'a pas abrogé les lois fiscales existantes. C'est ainsi qu'on se trouve, parfois, devant des situations divergentes prévues par deux différentes législations.

#### **3-3-1- Les conséquences d'ordres juridiques**

Le nouveau système comptable financier a introduit de nouvelles obligations comptables pour les entités soumises à son application. Néanmoins, la loi fiscale impose des obligations qui peuvent entraîner des implications dans leur application.

#### **A- Les obligations comptables prévues par la loi comptable**

L'article 02 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 relative au système comptable financier soumet l'application de la loi à toute personne physique ou morale astreinte par voie légale ou réglementaire à la mise en place d'une comptabilité financière telle que prévue par les articles 09 à 12 du code de commerce. Ces derniers exigent à toute personne ayant la qualité de commerçant la tenue d'une comptabilité qui doit :

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

- ✓ enregistrer au jour le jour toutes les opérations sur un livre journal ou mensuellement les totaux de ces opérations, lorsque ces totaux sont obtenus grâce à la tenue des livres auxiliaires.
- ✓ dresser au moins une fois par an, un inventaire physique des éléments actifs et passif de l'entreprise.
- ✓ conserver toutes les pièces justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.
- ✓ tenir un livre journal et un livre d'inventaire cotés et paraphés par le président du tribunal du siège de l'entité<sup>1</sup>.

En plus, l'article 20 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 exige la tenue de grand livre qui comprend l'ensemble des comptes mouvementés au cours de la période.

### **B- Les obligations comptables prévues par la loi fiscale**

La législation fiscale dans diverses dispositions, exige aussi de toute personne morale ou physique ayant la qualité de commerçant la tenue d'une comptabilité tel que définie par les articles 9 à 12 du code de commerce.

Cependant, le problème se pose pour les personnes physiques soumises au régime d'imposition simplifié qui sont autorisées à tenir une comptabilité financière simplifiée<sup>2</sup> dont le chiffre d'affaires qui englobe l'ensemble des activités principales et/ou accessoires, d'effectif et l'activité ne dépassent pas l'un des seuils suivants, durant deux exercices successifs :

-activité commerciale :

- ✚ Chiffre d'affaires : 10 millions de dinars.
- ✚ Effectifs : 9 salariés à temps plein.

-activité de production et artisanale :

- ✚ Chiffre d'affaires : 6 millions de dinars.
- ✚ Effectifs : 9 salariés à temps plein.

-activité de prestation de service et autres :

- ✚ Chiffre d'affaires : 3 millions de dinars.
- ✚ Effectifs : 9 salariés à temps plein.

Les petites entités qui remplissent les conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité sont assujetties, sauf option contraire de leur part, à une comptabilité dite de trésorerie qui

---

<sup>1</sup>Cf. Article 21 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

<sup>2</sup>Cf. Article 02 de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

repose sur l'établissement d'un livre de trésorerie dégageant le flux net de trésorerie (recette ou perte nette).

Les entités assujetties à une comptabilité de trésorerie tiennent compte dans le calcul de leur résultat et dans l'établissement de leur situation financière des variations des actifs, créances et dettes inventoriées constatées entre le début et la fin d'exercice uniquement dans la mesure où ces éléments présentent un caractère significatif compte tenu de leur importance relative ou de leur nature.

Dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement (recette) ou le décaissement (dépense). La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes sont remplies :

- ✓ d'enregistrer de façon systématique et fiable les recettes et les dépenses, sur la base des pièces justificatives d'origine interne ou externe, sur un support régulièrement tenu : journal de trésorerie (journal unique, ou journal des dépenses et journal des recettes)<sup>1</sup>;
- ✓ de procéder en fin d'exercice, et uniquement si les montants concernés sont significatifs à un inventaire extra comptable du montant des créances, des dettes d'exploitation, des stocks, des immobilisations et des emprunts souscrits ou remboursés au cours de l'exercice.

Au plan fiscal, les mesures introduites par la loi de finances pour 2008 ont institué un nouveau régime fiscal<sup>2</sup> applicable aux contribuables soumis à l'Impôt sur le revenu global (IRG) catégorie Bénéfice Industriel et Commercial (BIC) à l'effet de les soumettre à des obligations fiscales allégées. Le régime d'imposition simplifié s'applique de plein droit :

- aux contribuables dont le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au cours d'une année dépasse 3 000 000,00 DA et n'excède pas 10 000 000,00 DA ;
- aux contribuables exclus du régime de l'Impôt Forfaitaire Unique (IFU) et dont le chiffre d'affaires au cours d'une année civile n'excède pas 10 000 000,00 DA.

En règle générale, lorsque la durée d'exercice ou d'exploitation est inférieure à douze (12) mois, l'appréciation des chiffres d'affaires limites de 3 000 000,00 DA et 10 000 000,00 DA s'effectue au prorata temporis de la durée réelle d'exercice de l'activité.

Néanmoins, et afin de faciliter les formalités d'imposition et de paiement incombant aux petits contribuables, la loi de finances complémentaire pour 2011 a prévu de relever le seuil de l'IFU de 5 000 000,00 DA à 10 000 000,00 DA .

---

<sup>1</sup>Cf. Article 139-4 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

<sup>2</sup>Cf. Articles 3,12 et 22 de la loi de finances pour 2008.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

Par ailleurs, et en vue de simplifier davantage les procédures de déclaration et de paiement de l'impôt pour les contribuables réalisant un chiffre d'affaires qui ne dépasse pas le montant de 30 000 000,00 DA, la LFC pour 2011 a prévu de relever le seuil du régime simplifié de 10 000 000,00 DA à 30 000 000,00DA<sup>1</sup>.

Il en va ainsi pour les nouveaux contribuables, sauf que le régime d'imposition simplifié ne pourra être accordé à ces derniers qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle du début de leur activité et à condition qu'ils aient au moins six (06) mois d'exercice. Dans le cas contraire, ils ne pourront être admis à ce régime qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier de la deuxième année de leur activité.

Par contre, lorsque le chiffre d'affaires d'un contribuable soumis au régime d'imposition simplifié dépasse la limite supérieure d'application de ce régime, il sera versé au régime du réel au début de l'année qui suit celle de la constatation du dépassement du seuil.

Par ailleurs, certains contribuables sont exclus du régime d'imposition simplifié et par conséquent sont tenus de tenir une comptabilité financière telle que défini par le système comptable financier, à défaut, le rejet de comptabilité peut être valablement prononcé en cas de contrôle fiscal, ce qui entraînera l'évaluation d'office des bases d'imposition tel que prévus respectivement par les articles 43 et 44 du Code des Procédures fiscales (CPF). Il s'agit en particulier des contribuables<sup>2</sup>:

-soumis à l'IRG catégorie BNC.

-exerçant l'activité d'importation et d'exportation.

-relevant du champ d'application de l'IBS conformément aux dispositions de l'article 131 du CID.

En matière des obligations déclaratives, les contribuables suivis au régime d'imposition simplifié sont tenus de souscrire la déclaration périodique G50 au plus tard le 20 du mois suivant le trimestre civil au cours duquel le chiffre d'affaires a été réalisé<sup>3</sup>, au lieu de situation de leur établissement principal ou le lieu de situation de leur unités, établissement ou chantier et de payer les droits dus. Aussi, les contribuables sont dans l'obligation d'établir une déclaration annuelle, à souscrire avant le 30 avril de chaque année auprès de l'inspecteur des impôts du lieu d'implantation du siège social de l'établissement principal.

Dans le but de simplifier et de faciliter les formalités de déclaration, la liasse fiscale devant être déposée se limite aux documents suivants :

---

<sup>1</sup>Cf. Articles 2 et 3 de la loi de finances complémentaire pour 2011.

<sup>2</sup>Cf. Note n°257 MF/DGI/DOFR/SDEF du 14 février 2009.

<sup>3</sup>Cf. Articles 21 et 22 de la loi de finances pour 2009.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

-un bilan abrégé.

-un compte simplifié de résultat fiscal faisant apparaître le bénéfice brut, les frais et les charges.

-un tableau des amortissements.

-un relevé des provisions et un tableau de variation des stocks.

Les documents suscités doivent reproduire fidèlement toutes les opérations de fin d'exercice qui consistent à :

-centraliser l'ensemble des opérations effectuées en cours d'année.

-recenser les créances, les dettes, les stocks et donc l'inventaire des valeurs actives et passives.

Il est à noter la suppression du régime simplifié par les dispositions de l'article 05 de la loi de finances pour 2015.

### **3-3-2-Les conséquences de la tenue de la comptabilité informatisée**

Le nouveau système comptable financier a pris clairement sa position en matière de la tenue de la comptabilité au moyen informatique, chose qui peut entraîner des conséquences en matière fiscale.

#### **A- La position du nouveau SCF**

Du point de vue comptable, les documents écrits issus de l'informatique peuvent tenir lieu de livres et journaux auxiliaires.

A cet effet, et pour qu'ils soient défendables et acceptable pour toute garantie en matière de preuve, les documents issus d'une comptabilité informatisée doivent satisfaire aux exigences de conservation, d'identification, de sécurité, de fiabilité et de restitution des données<sup>1</sup>. Aussi, les documents informatiques doivent être identifiés et ce par :

-la numérotation des pages.

-l'utilisation de la date du jour de traitement générée par le système et qui ne peut être modifiée par l'entreprise, pour dater les documents, et l'utilisation d'un programme interdisant l'annulation ou la modification des opérations validées.

#### **B- La position fiscale**

La législation fiscale actuelle ne dispense pas les personnes qui tiennent leur comptabilité sur ordinateur de la tenu des documents prévus par les articles 9 à 12 du code de commerce.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 24 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

A ce titre, la législation fiscale exige la transcription manuelle des écritures comptables sur les livres obligatoires, à défaut, ce manquement constitue une anomalie grave qui peut amener les vérificateurs à rejeter la comptabilité et de procéder par conséquent, à l'évaluation d'office des bases d'imposition<sup>1</sup>.

La position fiscale actuelle ne déroge pas à une règle juridique de droit commun qui demeure toujours d'application obligatoire à toute personne pour la tenue de sa comptabilité.

De ce fait, l'obligation juridique de tenir des documents prévus par les articles 9 à 12 du code de commerce, demeure toujours d'application stricte et obligatoire.

Toutefois, avec l'obligation juridique et avec toutes les obligations comptables prévues par le nouveau système comptable financier<sup>2</sup> qui constituent des sécurités suffisantes pour la fiabilité de la comptabilité tenue au moyen de système informatique, le défaut de transcription manuelle sur les livres obligatoires qui constituent actuellement un motif de rejet de comptabilité peut être revu.

### **3-3-3- Délai d'arrêter des états financiers**

Sur le plan comptable, les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (04) mois<sup>3</sup> suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité. L'exercice débute, selon l'article 30 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007, le 1<sup>er</sup> janvier et se termine le 31 décembre. Le délai de quatre (04) mois expire, en conséquence, le 30 avril de l'année suivante.

Les états financiers doivent être présentés à cette date limite aux :

-investisseurs (associés, actionnaires,...), bailleurs de fonds (banquiers,...) et autorités compétentes (administration fiscale,...).

Au plan fiscal, la date limite de dépôt de la déclaration des revenus pour les personnes morales ainsi que pour les personnes physiques dont les revenus imposables sont déterminés d'après une comptabilité tenue conformément aux articles 09 à 12 du code de commerce était fixée pour le 31 mars de l'année qui suit la clôture de l'exercice.

Dans un but d'harmonisation, et en application du principe de connexité entre la fiscalité et la comptabilité, la législation fiscale a été révisée par des dispositions introduites par la loi de

---

<sup>1</sup>Cf. Articles 43 et 44 du CPF.

<sup>2</sup>Cf. Décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatique.

<sup>3</sup>Cf. Article 27 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

finances pour 2009<sup>1</sup> et 2010<sup>2</sup> et qui a ramené la date limite de dépôt de la déclaration annuelle tant pour les personnes physiques que morales à 30 avril de l'année qui suit la clôture de l'exercice.

---

<sup>1</sup>Cf. Article 07 de la loi de finances complémentaire pour 2009.

<sup>2</sup>Cf. Articles 02,03 et 04 de la loi de finances pour 2010.

## **Chapitre 02 : SCF, dépendance/indépendance par rapport aux règles fiscales prévues par le système fiscal algérien en matière d'impôt direct**

---

### **Conclusion du deuxième chapitre**

Partant du fait que la comptabilité a pour souci de poser les règles les mieux adaptées pour sa double fonction, en tant qu'instrument de preuve et outil de gestion et d'information des tiers, la fiscalité quant à elle, a pour objet de déterminer l'assiette et les bases de l'impôt, mais aussi, de fournir un support juridique que trouve le gestionnaire dans des circonstances particulières ou la comptabilité n'a pas prévu un principe ou une règle particulière.

A partir de la différence constatée au niveau des objectifs assignés respectivement aux deux disciplines, on peut affirmer que la comptabilité à travers les nouvelles dispositions introduites par le SCF et la fiscalité, bien qu'elles soient autonomes, ont plusieurs domaines communs et s'interpénètrent largement.

À cet effet, l'examen du cadre conceptuel du nouveau système comptable financier permet de dégager une interdépendance entre les nouvelles conventions comptables et les règles et pratiques fiscales actuelles quant à la détermination du bénéfice imposable, il est constaté que la majeure partie de ces conventions sont en total connexion avec les règles fiscales. Néanmoins, d'autres conventions et hypothèses présentent une déconnexion avec les règles fiscales actuelles conduisant par conséquent à une détermination extra comptable du bénéfice imposable.

Ainsi, les nouvelles règles comptables prévues par le système comptable financier présentent des implications par rapport à celles prévues par la législation fiscale, notamment, en matière de tenu de comptabilité simplifié par les très petites entités, ainsi quant à l'utilisation de l'outil informatique pour la tenue de comptabilité à l'instar également des délais d'arrêté des états financiers.

De même, ces nouvelles règles comptables présentent des divergences par rapport aux règles fiscales, qui seront présentées dans le chapitre suivant, ainsi que les solutions possibles pour y remédier.