

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE



Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en
science commerciales et financières

Spécialité : Comptabilité et finance

Thème :

Le rôle du contrôle fiscal dans la réduction des
effets de la comptabilité créative

Elaboré par :

M^{elle} CHERIF Manel

Encadré par :

Pr. BOUHADIDA Mohamed

Lieu de stage: Direction Générale des Impôts - Centre Des Impôts (CDI) d'Alger centre

Période de stage : du 18/04/2021 au 06/06/2021

Promotion

2020/2021

Remerciements

Je remercie dieu pour m'avoir donné la volonté et le courage de réaliser ce mémoire.

Tout d'abord, je remercie **Mr.TEDJAR** le chef de service d'accueil et information de CDI SETIF et **Mr.HABI** qui m'ont proposé ce thème.

Je tiens à exprimer toute ma reconnaissance à mon encadreur le professeur **Mr.BOUHADIDA** pour sa patience et sa disponibilité, et de m'avoir orienté et conseillé durant la préparation de ce mémoire.

Mes plus vifs remerciements vont aux membres de jury qui ont accepté de lire et de corriger mon travail.

Je remercie également toute l'équipe pédagogique de L'ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE qui nous a toujours poussés à être à la hauteur.

Je remercie tous les professeurs et les intervenants qui par leurs paroles, leurs écrits, leurs conseils et critiques ont guidé mes réflexions durant mes recherches.

Je remercie en particulier, mon maître de stage, **Mr.MECHID** Mohamed Nadjib qui m'a beaucoup aidé dans mon cas pratique

Un grand merci également à tous ceux qui, de près ou de loin ont participé à la rédaction de ce mémoire.

Dédicaces

A ma source d'espoir et de motivation, à ma source de force et de courage, à la raison pour laquelle je suis ici aujourd'hui, à celle qui a souffert sans me laisser souffrir, à celle qui a attendu ce jour avec patience.

*Je dédie ce mémoire à ma mère **HABIBA** pour son amour, ses sacrifices et ses prières.*

A mon très cher père qui était toujours à mes côtés pour me soutenir et m'encourager, à la confiance qu'il m'a accordée.

*A mon cher frère **Dhaya-elhak**, à mon âme-sœur **Dr.Meriem** pour leurs soutiens, leurs conseils précieux et leurs encouragements.*

*A mes chères amies d'enfance, **Marwa** et **Hadil**.*

A toute ma famille et mes amis pour leurs soutiens tout au long de mon parcours universitaire.

A mes chers collègues, les futurs comptables et financiers et tous mes collègues de la promotion 2020/2021.

Je dédie ce modeste travail à tous ceux qui ont participé à ma réussite.

*Une dédicace spécial à mon épaulé solide, à la personne qui me faire sourire même dans les moments les plus tristes de ma vie, à la personne qui m'a toujours cru en moi, à la personne qui m'a aidé et supporté, pour tous les larmes, les sourires et les bons souvenirs que nous avons partagés, pour toi qui tu resteras toujours ma **HADJER**.*

SOMMAIRE

Introduction générale	A-C
CHAPITRE 01 : Le contrôle fiscal	1-35
Introduction du chapitre	2
Section 01 : le cadre théorique du contrôle fiscal	3
Section 02 : Le cadre juridique et organisationnel du contrôle fiscal	10
Section 03 : le processus de contrôle fiscal.....	19
Conclusion du chapitre	35
CHAPITRE 02 : la comptabilité créative et le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre sa pratique	37-67
Introduction du chapitre	37
Section 01 : le cadre théorique de la comptabilité créative	38
Section 02 : Les pratiques comptables créatifs	46
Section 03 : Les méthodes de détection de pratiques comptables créatifs.....	53
Conclusion du chapitre	67
CHAPITRE 03 : Etude de cas portant sur la vérification de la comptabilité	69-97
Introduction du chapitre	69
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (CDI).....	70
Section 02 : Etude du dossier d'un contribuable	76
Section 03 : Résultat du contrôle fiscal	91
Conclusion du chapitre	95
Conclusion générale	97

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
AICPA	American Institute of Chartered Accountants
AP	Acompte provisionnel
ART	Article
BASA	British Accounting Standards Authority
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
CA	Chiffre d'affaires
CC	code du commerce
CDI	Centre des impôts
CIDTA	code des impôts directs et taxes assimilées
CPF	Code des Procédures Fiscales
CPI	Centre de Proximité des Impôts
CSP	contrôle sur pièce
CT	code timbre
CTCA	code de taxes sur le chiffre d'affaires
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction Générale des Impôts
DIW	Direction des Impôts de Wilaya
DRV	Direction des Recherches et des Vérifications
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
IAS	International Accounting Standars (les normes comptables internationales)
IASB	International Accounting Standars Board
IBS	Impôt sur bénéfice des sociétés
IFRS	International Financial Reporting Standars (normes internationales des rapports financiers)
IFU	Impôt forfaitaire unique
IRG	Impôt sur le revenu global
LFC	Loi de finances complémentaire
NIF	Numéro d'Identification Fiscale
NYSE	Bourse de New York

SCF	système comptable financier
SEC	Securities and Exchange Commission
SRV	service régional de recherche et vérification
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle
TCR	Tableau de compte de Résultat
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
VASFE	Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble
VC	vérification de comptabilité
VP	vérification ponctuelle de comptabilité

Liste des tableaux

Chapitre	N°	Intitulé	Page
01	01	La distinction entre contrôle sur pièces, vérification de comptabilité et vérification ponctuelle de comptabilité	8
	02	Délais de présence sur place pour la vérification de comptabilité	15
	03	La balance de trésorerie	27
02	04	Facteurs d'émergence de la comptabilité créative	41
	05	Les méthodes comptables créatives dans les états financiers	52
03	06	Motifs de reversement de la TVA (exercice 2016)	78
	07	Non-paiement des acomptes provisionnels (exercice 2016)	79
	08	Le paiement différé de l'IRG/Salaires (exercice 2016)	80
	09	Reversement de la TVA/achats (exercice 2017)	80
	10	Reversement de la TVA/achats (exercice 2018)	80
	11	Reversement de la TVA/achats (exercice 2019)	81
	12	Non-paiement des acomptes provisionnels (exercice 2017)	81
	13	Non-paiement des acomptes provisionnels (exercice 2018)	81
	14	Non-paiement des acomptes provisionnels (exercice 2019)	81
	15	Le paiement différé de l'IRG/Salaire (exercice 2018)	82
	16	Le reste dus de l'IRG/salaires	82
	17	Rehaussement CA/TAP et Rehaussement CA/TVA	83
	18	TVA à rappeler du mois de septembre 2017	83
	19	TVA à rappeler du mois d'août 2018	83
	20	La situation du précompte-TVA déclarée sur G50	83
	21	La situation rectifiée du précompte-TVA	84
	22	Reconstitution de CA (exercice 2016)	84
	23	Rehaussements sur CA (exercice 2016)	85
	24	Rehaussements sur les résultats (exercice 2016)	85
	25	TAP à payer (exercice 2016)	86
26	TVA à payer (exercice 2016)	86	
27	TVA/achat à payer (exercice 2016)	86	

03	28	IBS à payer (exercice 2016)	86
	29	Pénalité pour absence de paiement des AP/IBS (exercice 2016)	87
	30	IRG/RCM à payer (exercice 2016)	87
	31	Le paiement différé de l'IRG/salaire (exercice 2016)	87
	32	Reconstitution de CA (Notification complémentaire)	88
	33	Rehaussements sur CA (Notification complémentaire)	88
	34	Rehaussements sur les résultats (Notification complémentaire)	88
	35	TAP à payer (Notification complémentaire)	89
	36	TVA à payer (Notification complémentaire)	89
	37	TVA/achat à payer (Notification complémentaire)	89
	38	IBS à payer (Notification complémentaire)	89
	39	Pénalité pour absence de paiement des AP/IBS à payer (Notification complémentaire)	90
	40	IRG/RCM à payer (Notification complémentaire)	90
	41	IRG/Salaire à payer (Notification complémentaire)	90
	42	Pénalité pour paiement différé sur IRG/salaire à payer (Notification complémentaire)	90
	43	Rehaussements sur CA (Notification définitive)	91
	44	Rehaussements sur les résultats (Notification définitive)	92
	45	TAP à payer (notification définitive)	92
	46	TVA à payer (notification définitive)	92
	47	Reversement de TVA/achat (notification définitive)	92
	48	IBS à payer (notification définitive)	93
	49	Pénalité pour absence de paiement des AP/IBS (notification définitive)	93
	50	IRG/RCM à payer (notification définitive)	93
	51	IRG/Salaire à payer (notification définitive)	93
	52	Pénalité pour paiement différé sur IRG/salaire (notification définitive)	94
	53	Présentation des montants définitifs des droits et pénalités à payer (en DA)	94

Liste des figures

Chapitre	N°	Intitulé	Page
01	01	Les formes du contrôle fiscal	5
	02	Les droits de l'administration fiscale	12
	03	Structures chargées du contrôle fiscal	18
02	04	Les motivations de la pratique de la comptabilité créative du point de vue de STOLOWY et BRETON	45
03	05	L'organigramme du centre des impôts (CDI)	75

Liste des annexes

Chapitre	N°	Intitulé
01	01	Demande d'éclaircissements
	02	Demande de renseignements
	03	Déclaration d'existence
	04	Attestation de décharge (retrait du dossier fiscal auprès de l'inspection des impôts)
	05	Attestation de décharge des documents comptable
03	06	Etat comparatif des bilans
	07	Relevé de comptabilité
	08	Fiches récapitulatives de la TVA, TAP
	09	Avis de vérification de la comptabilité
	10	Fiche de début de travaux de vérification
	11	Procès-verbal de constat
	12	Notification initiale de redressement
	13	Notification primitive de redressement
	14	Réponse du contribuable
	15	Invitation au débat contradictoire
	16	Notification définitive de redressement
	17	Fiche de fin des travaux de vérification
	18	Avis à payer du rôle individuel

Résumé

La divergence entre la comptabilité et la fiscalité donnent naissance à des pratiques sur la gestion des résultats, cette étude tend à décrire et expliquer l'impact de ces pratiques sur les déclarations fiscales et le rôle que joue le contrôle fiscal dans la limitation des effets de la comptabilité créative.

Afin d'atteindre les objectifs de la recherche, nous avons présenté les différents aspects théoriques du contrôle fiscal et de la comptabilité créative, ainsi que les différentes techniques utilisées dans le processus de contrôle fiscal et les reliant aux méthodes comptables pratiquées par les contribuables visant à échapper au paiement de l'impôt.

Cette étude porte sur par la vérification de comptabilité d'un contribuable au niveau du CDI d'Alger centre, et nous avons obtenu les résultats suivants :

- L'utilisation de méthodes comptables créatives dans les déclarations fiscales perd de leurs crédibilités.
- La maîtrise des principes comptables permet aux vérificateurs de découvrir les pratiques créatives des contribuables, telles que la manipulation des estimations, la dissimulation des revenus, et tout ce qui concerne les bénéfices imposables.

Mot clés : contrôle fiscal, comptabilité créative, pratiques comptables créatives, vérification de comptabilité, impôts.

Abstract

The divergence between accounting and taxation gives rise to practices on earnings management, this study tends to describe and explain the impact of these practices on tax declarations and the role that tax control plays in limiting the effects of creative accounting.

In order to achieve the research objectives, we have presented the different theoretical aspects of tax control and creative accounting, as well as the different techniques used in the tax control process and relating them to the accounting methods practiced by taxpayers aimed at evade payment of tax.

This study relates to the accounting verification of a taxpayer at the CDI of Algiers center, and we obtained the following results:

- The use of creative accounting methods in tax declarations loses their credibility.
- Being proficient in accounting principles allows controllers to discover the creative practices of taxpayers, such as manipulating estimates, concealing income, and anything related to taxable profits.

Key words: tax control, creative accounting, creative accounting practices, accounting verification, taxes.

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale

La bonne position financière de l'Etat est subordonnée par un bon contrôle de la part de l'administration fiscale sur les contribuables qui échappent pour ne pas payer leurs impôts ou au moins diminuer leurs assiettes d'impôt.

Le système fiscal est principalement déclaratif ça veut dire qu'il revient au contribuable de présenter librement les éléments de l'assiette des impôts auxquels il est redevable, parallèlement à cela, la législation fiscale reconnaît à l'administration le pouvoir de procéder au contrôle de la déclaration souscrite qui est la contrepartie du système fiscal déclaratif à fins de sauvegarder les intérêts de trésor. Ce pouvoir se présente comme un droit de communication, de contrôle, d'enquête, de reprise et de visite.

Ce caractère déclaratif des régimes fiscaux peut entraîner des effets et des risques représentés par des erreurs et des violations intentionnelles ou non, qui affectent directement les recettes fiscales de l'État et donc affectent les dépenses publiques, ce qui donne à l'administration fiscale le droit de contrôler ces déclarations et de s'assurer de leur intégrité et fiabilité dans le but de dissuader l'évasion fiscale, qui est devenue une menace pour les recettes de l'État.

Par ailleurs, les conditions économiques difficiles qui ont touché la plupart des pays du monde ont conduit les entreprises à suivre des méthodes créatives afin d'embellir les états financiers et de les montrer sous une fausse image, ce qui a conduit au manque de fiabilité de ces données. Les fraudeurs fiscaux comptent sur l'exploitation des lacunes du système fiscal, que ce soit sur le plan juridique ou comptable, car la relation entre la comptabilité et la fiscalité réside dans le fait que l'administration fiscale dépend des sorties comptables pour déterminer la base imposable, et les contribuables exploitent cette relation afin de réduire cette base en fonction des manipulations comptables pratiquées par eux ou en faisant appel à des experts dans le domaine comptable.

Le comptable modifier les états financiers de ce qu'ils sont à ce que le contribuable désire à travers les pratiques de ce qu'on appelle la comptabilité créative, et elles visent souvent à se soustraire totalement ou partiellement à l'impôt dû ou à bénéficier de plus d'économies d'impôt.

Afin de lutter contre ces pratiques, les systèmes fiscaux recourent à l'adoption de ce qu'on appelle le contrôle fiscal, qui est pratiqué par plusieurs structures qui ont des qualifications scientifiques et professionnelles et jouissent d'un ensemble de droits et de devoirs garantis par la loi, pour rétablir la déclaration telle qu'elle aurait dû être. Il est donc une procédure durant laquelle l'administration fiscale vérifie l'exactitude et la sincérité de la comptabilité et des déclarations et de réparer toute erreur, insuffisance ou mission.

L'importance du contrôle fiscal a augmenté et il est devenu l'un des vastes domaines qui se sont développés de manière continue et remarquable, et parce que le processus de vérification commence à la fin du processus comptable, il est considéré comme un moyen qualifié pour juger le degré de conformité des sorties du système comptable aux normes comptables en la forme et en le fond.

A cet effet, la vérification de la comptabilité qui consiste à examiner sur place plusieurs données comptables et les confronter à des faits paraît être le moyen le plus efficace pour la détection des pratiques comptables créatives et des fraudes fiscales.

Cette étude vise, à comprendre l'impact des pratiques comptables créatives sur la présentation et/ou le contenu des états financiers, ainsi que le rôle du contrôle fiscal pour les faire face. Ce qui nous amène à poser la question suivante : **Comment les pratiques comptables créatives affectent-elles les déclarations fiscales et quel est le rôle du contrôle fiscal dans la limitation de ces pratiques ?**

De cette question principale découlent les questions suivantes :

- ♦ Quelle est la démarche poursuivie par l'administration fiscale pour contrôler la fiabilité des déclarations ?
- ♦ Qu'est-ce qui incite/motive les entreprises à utiliser une comptabilité créative ?
- ♦ La vérification de la comptabilité est-elle un moyen/méthode efficace de lutte contre les méthodes et pratiques comptables créatives?

Et pour qu'on puisse répondre à notre problématique, et aux sous-questions nous avons proposé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01: l'administration fiscale vérifie la cohérence des différentes déclarations qu'elle reçoit puis si elle fasse des problèmes, elle demande des éclaircissements ou des justifications cela peut donner lieu à un contrôle externe pour approfondir l'enquête.

Hypothèse 02: La comptabilité créative est généralement pratiquée dans le but d'éluder le paiement partiel ou complet des impôts.

Hypothèse 03: La vérification de la comptabilité est un outil efficace de lutte contre la pratique des méthodes comptables créatives.

Afin de parvenir à notre objectif ; répondre au problème proposé et de tester les hypothèses, nous avons opté pour une démarche méthodologique comportant deux niveaux d'analyse en premier lieu une recherche bibliographique et documentaire qui consistera en la consultation des ouvrages, des mémoires, des articles et des sites d'internet ; pour collecter les informations nécessaires. Parallèlement à cela une approche analytique qui porte sur l'analyse d'un dossier fiscal d'un contribuable, afin d'extraire les résultats et de mettre en pratique notre connaissance en rapport avec le thème.

Ainsi, nous essayerons dans notre étude de découvrir les diverses pratiques visant à éluder le paiement des impôts, notamment sur le côté de comptabilité, et analyser le processus du contrôle fiscal afin de détecter ses insuffisances et de suggérer des propositions d'amélioration.

A cet effet, nous devons faire face à plusieurs contraintes, à savoir :

-La limitation de la recherche dans le temps et dans l'espace, ce qui engendrera l'impossibilité de généraliser les conclusions qui vont être tirées ;

- La confidentialité liée aux contribuables qui pratiquent des manœuvres frauduleuses (les droits et garanties liés au contrôle fiscal) limite notre accès aux informations de ces derniers ;
- La rareté des ouvrages concernent ce thème en Algérie.

Pour atteindre les objectifs de cette recherche, nous avons structuré notre travail en trois chapitres :

Le premier chapitre concerne le contrôle fiscal. Dans la première section, nous verrons un aperçu sur son cadre théorique, dans la seconde nous exposerons l'aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal en Algérie, et on finira par l'étude de processus de ce dernier.

Le deuxième chapitre portera le titre de " La comptabilité créative et le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre sa pratique ", qui comporte le cadre théorique de la comptabilité créative et les pratiques comptables créatives, ainsi que les moyens de détection de ces pratiques.

Pour arriver à notre objectif, nous avons pris un cas pratique, que nous avons étudié dans le troisième chapitre qui porte sur la présentation du Centre Des Impôts d'Alger centre, l'étude d'un dossier d'un contribuable objet de vérification et enfin, le résultat de cette vérification.

Enfin, nous clôturerons notre mémoire par une conclusion générale.

CHAPITRE 01 :
LE CONTROLE FISCAL

Introduction du chapitre

Les spécialistes de la fiscalité affirment que les contribuables penchent toujours vers le non-paiement de leur charge fiscale, ce qui a obligé l'administration fiscale de mettre en place certain pouvoir lui permettant d'effectuer un contrôle systémique des activités des contribuables.

L'une des missions principales de l'administration fiscale est de contrôler la réalité des données déclarées, pour s'assurer que les contribuables respectent leurs obligations. Le contrôle fiscal est donc l'ensemble des opérations que l'administration est en droit de pratiquer pour rétablir la déclaration telle qu'elle aurait dû être.

Par ailleurs, l'efficacité du contrôle fiscal reste intimement liée à une connaissance plus exhaustive des populations fiscales, ainsi que du niveau et de l'importance des informations collectées. A cet égard, l'Administration fiscale a mis en place, à travers le Code des Procédures Fiscales (CPF), des procédés de recherche de l'information fiscale pour lutter contre la fraude fiscale.¹

C'est dans ce contexte que va être développé ce premier chapitre de notre recherche, dans ce chapitre, il sera question d'abord de retracer le cadre théorique du contrôle fiscal, nous essayerons de définir le contrôle fiscal, lui présenter ses rôles, raisons, finalités, et ses différents types. Et la deuxième section sera consacrée à l'aspect juridique et organisationnel nous tentons de montrer les droits et obligations du contribuable faisant l'objet de vérification, et les services chargés du contrôle fiscal. Enfin, la troisième section traitera le processus de contrôle fiscal.

¹ Lettre N°64 de la DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts (DGI), Algérie, 2012

Section 01 : Le cadre théorique du contrôle fiscal

Le système fiscal algérien est un système déclaratif autrement dit, c'est les contribuables eux-mêmes qui déclarent leurs chiffres d'affaires et déterminent sous leur responsabilité les droits à acquittés du trésor public, ce qui justifie le contrôle fiscal opéré par l'administration fiscale.

Le contrôle fiscal est constitué par l'ensemble d'opérations et procédures réalisées par des agents de l'administration fiscale, vérificateurs ou contrôleurs suivants des normes établies par la législation fiscale.

Dans cette section nous allons essayer de définir le contrôle fiscal, son rôle et ses objectifs ; ainsi que ses formes et enfin nous exposons les raisons et finalités de ce dernier.

1. Définition, objectifs et rôle du contrôle fiscal :

1.1 Définition :

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

Le contrôle fiscal peut aussi être défini comme « le pouvoir dévolu, en vertu de la loi, à l'administration fiscale pour procéder au contrôle des déclarations auxquelles la loi soumet les contribuables »².

En résumé, le contrôle fiscal peut être défini comme un examen général et critique pratiqué par l'administration fiscale de la déclaration souscrite par un contribuable dans le but de s'assurer qu'elle est régulière, sincère et complète, et relever les cas échéants des irrégularités qu'elles peuvent déceler sur le plan fiscal. Seule l'administration fiscale est habilitée à procéder au contrôle fiscal et son activité permet de générer des ressources financières supplémentaires pour l'Etat.

1.2 Objectifs :

Nous pouvons tirer un ensemble d'objectifs, à savoir :

- Lutter contre la fraude et réprimer tous les comportements frauduleux ;
- Rectifier les erreurs dans les déclarations fiscales faites par les contribuables ;
- S'assurer de la sincérité des déclarations fiscales faites par les contribuables ;
- Traduire concrètement du principe d'égalité et d'équité de tout le monde devant l'impôt ;
- Assurer d'une situation et des conditions de concurrence pure et parfaite ;

¹ Francis LEFEBVRE, La pratique de la vérification de comptabilité, éditions Francis Lefebvre, France, 1997, p.11.

² JEAN-JACQUES BINEVENU & THIERRY LAMBERT, Droit Fiscale, 4^{ème} édition, Presses Universitaires de France (PUF), Paris, 2010, P111.

- Veiller sur la stabilité des finances publiques afin de permettre à l'Etat de rééquilibrer son budget.

1.3 Rôle :

Le contrôle fiscal a pour rôle :

1.3.1. D'assurer la cohérence et la pérennité du système déclaratif :

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

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

1.3.2. De garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt¹ :

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

1.3.3. D'alimenter les caisses du trésor public :

Le contrôle fiscal a pour mission de collecter au profit du budget de l'Etat et des collectivités locales (communes et wilayas) les impôts et taxes érudés², il se caractérise par la capacité de déceler les différents actes frauduleux grâce aux moyens dont il dispose.

1.3.4. De lutter contre le phénomène de la fraude fiscale :

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

2. Les formes de contrôle fiscal :

La Direction Générale des Impôts (DGI) veille à exercer sa mission de contrôle avec une exigence de qualité accrue.

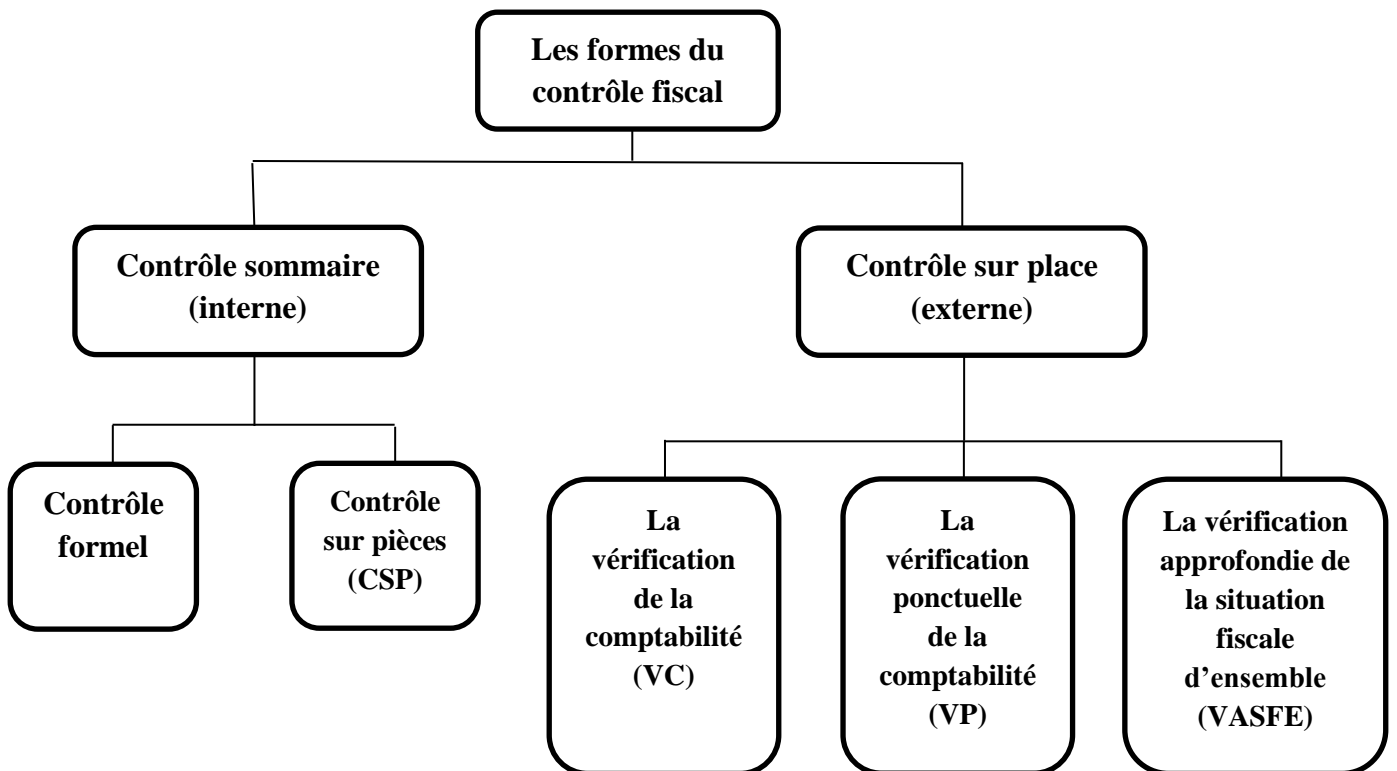
Par ailleurs, la forme du contrôle fiscal dépend d'une part de l'étendu des opérations, des impôts et des taxes à vérifier et d'autre part du lieu de son déroulement.

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

Figure N°01 : Les formes du contrôle fiscal

¹ V. Jean Lamarque, « Droits fondamentaux constitutionnels. Principe d'égalité devant l'impôt », J.-Cl. Procédures fiscales, Fasc.112, 31mars 2016[mise à jour : 1 oct. 2016]

² Loi N° 19-14 du 14 Rabie Ethani 1441 correspondant au 11 Décembre 2019 portant loi de finances pour 2020, Journal officiel de la république algérienne n°81, Algérie ,2020.



Source : élaboré par nos soins sur la base des documents de la direction générale des impôts (DGI)

2.1. Le contrôle sommaire :

Ce type de contrôle est de grande importance car il constitue un outil d'aide à la sélection des contribuables à vérifier d'une façon plus approfondie, son degré d'intensité varie selon qu'il soit formel ou sur pièces.

2.1.1. Le contrôle formel :

Il s'agit d'opérations réalisées par l'administration fiscale dans le but de rectifier les erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations souscrites par le contribuable. Par ailleurs, ce contrôle est aussi le moyen pour l'administration fiscale de s'assurer que les déclarations ne présentent pas d'une cohérence notoire et respectent les principes de forme exigés, notamment :

- Adéquation entre la déclaration et la forme juridique de contribuable ;
- Adéquation entre la déclaration et la nature des éléments déclarés (le chiffre d'affaires, résultat fiscal,...) ;
- Respect du délai de dépôt de la déclaration ;
- Identification des contribuables ;
- Existence de toutes les pièces et annexes constituant la déclaration.

Des demandes d'éclaircissements ou des justifications peuvent également être demandées par les services gestionnaires du dossier fiscal du contribuable (**Voir Annexe N°01**). Dans ce cas, il y a obligation de fournir une réponse sans un délai qui ne peut être inférieur à 30 jours.

2.1.2. Le contrôle sur pièce (CSP) :

A l'inverse du contrôle formel, le contrôle sur pièces est exhaustif. Il implique, de ce fait, un contrôle critique et global, effectuée au niveau du bureau, de la situation fiscale et tous les documents constitutifs du dossier unique de contribuable.

Il a pour rôle découvrir des erreurs, des insuffisances, des omissions ou des dissimulations et la recherche des incohérences en vue d'asseoir des impositions.

Cette modalité autorise les agents à recevoir dans leurs locaux les copies des pièces nécessaires au contrôle sans avoir à se déplacer (**Voir Annexe N°02**), permet une économie significative de temps et de moyens. Cette procédure ne concerne toutefois que les petites entreprises

Les administrations fiscales mentionnent aux cotisants la liste des documents demandés, la date limite de leur transmission et la date de début des opérations de vérification ; ils sont en droit de demander tous les documents et pièces nécessaires au contrôle, il s'agira dans la majorité des cas : des tableaux récapitulatifs, des contrats de travail, le journal de paie, des listes fiscales, les bilans

2.2. Le contrôle sur place :

Ce type de contrôle résulte des dispositions des articles 20,20bis et 20 quater 1 du (CPF) qui fixent les principes et modalités de ce mode de contrôle.

2.2.1. La vérification de comptabilité (VC) :

« La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables. La vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf demande contraire de contribuable formulée par écrit et acceptée par le service en cas de force majeure dûment constatée par le service ».¹

La vérification de comptabilité concerne les personnes physiques ou morales astreintes à la tenue des documents comptables.

Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de (10) dix jours à compter de la date de réception de cet avis. Ce dernier doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernés, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

¹ Art 20-1 du Code des procédures fiscales, mise à jour 2016.

2.2.2. La vérification ponctuelle (VP) :

« Lorsque la vérification de comptabilité est limitée à une ou plusieurs rubriques d'impôts, à toutes ou partie de la période non prescrite, à un groupe d'opérations ou de données comptables, elle est réputée ponctuelle.

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

Instituée par les dispositions de l'article 22 de la LFC pour 2008 et codifiée au niveau de l'article 20 bis du CPF, la vérification ponctuelle de comptabilité est une procédure de contrôle ciblé, moins exhaustive et plus rapide que la vérification de comptabilité. Elle porte sur l'examen des pièces justificatives et comptables de quelques rubriques d'impôts et sur une période limitée qui peut être inférieure à un(1) exercice comptable. »¹

La vérification ponctuelle porte essentiellement sur :

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

Cette procédure de contrôle est moins contraignante pour le contribuable puisque celui-ci n'est pas astreint à présenter tous les documents comptables pour justifier les chiffres d'affaires et les résultats déclarés. Il ne peut être réclamé au contribuable que les documents qui intéressent la ou les rubriques d'impôts de la période ciblée par le contrôle.

La vérification ponctuelle obéit aux mêmes règles qui régissent la vérification de comptabilité.

2.2.3. Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) :

La VASFE est définie comme étant l'ensemble des opérations de recherche et d'investigation menées par l'administration fiscale en vue de déceler d'éventuels écarts entre les revenus déclarés par le contribuable et ceux dont dispose réellement.

« La procédure de VASFE s'exerce dans le respect de la procédure contradictoire. Il est à rappeler qu'après notification des redressements et réponse du contribuable dans les délais impartis, un délai supplémentaire de quarante (40) jours est octroyé au contribuable vérifié si le service vérificateur fait ressortir de nouveaux chefs de redressement. »²

La VASFE a donc pour objectif de :

¹ Charte du contribuable vérifié, Algérie, 2016, p13

² Art 21/5 du CPF, cité dans « charte de contribuable vérifié », 2016, p31.

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

Tableau N°01 : La distinction entre contrôle sur pièces, vérification de comptabilité et vérification ponctuelle de comptabilité

	CSP	VC	VP
Exécution sur place		X	X
Un/plusieurs impôts et taxes	X		X
Tous les impôts et taxes		X	
Une partie de la période non prescrite	X		X
Toute la période non prescrite		X	
Examen de quelques opérations comptable	X		X
Examen de toute la comptabilité		X	

Source : Elaboré sur la base de la circulation de vérification ponctuelle de comptabilité

3. Les raisons de contrôle fiscal¹ :

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

- ❖ **Les directives** : Les vérificateurs reçoivent des directives nationales et locales les invitant à contrôler tel ou tel secteur d'activité ou telle profession, davantage une année que les autres.
- ❖ **Le contrôle d'un tiers** : Le contrôle d'une société ou d'une personne peut fournir à l'administration fiscale des informations de nature à l'inciter à contrôler une autre personne ou une autre société.
- ❖ **L'absence de déclaration** : Ne jamais rien déclarer puis déclarer du jour au lendemain, déclarer des informations manifestement incomplètes, ou encore faire des déclarations d'impôt une année sur deux est le genre d'attitude à déclencher de façon quasi automatique un contrôle fiscal. Dans certains cas, comme en matière de TVA, l'absence de déclaration peut même donner lieu à une imposition sans mise en demeure.
- ❖ **Les déclarations divergentes** : Lorsqu'elles sont identifiées par l'administration fiscale notamment grâce aux logiciels dont dispose, les déclarations divergentes donnent lieu à un contrôle. En corrélant les différentes déclarations faites tous les ans (impôt sur le revenu, paiement des droits d'enregistrement, déclaration faites par l'employeur, par les banques..), l'administration fiscale détient une myriade d'informations sur le contribuable. La confrontation de ces données peut faire apparaître des divergences de nature à déclencher un contrôle.
- ❖ **La délation** : Pour des raisons éthiques, l'administration fiscale évite d'utiliser cette source d'information, qui d'ailleurs, généralement est en raison de l'insuffisance des éléments donnés par le délateur et /ou à cause de son anonymat. L'administration

¹ IDJAAD Ourida, « contrôle fiscal et vérification de comptabilité », mémoire de fin d'étude en vue d'obtention du diplôme master II en CCA université A/Mira Bejaia, 2013, p 16.

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

- ❖ **Les autres entités** : elles peuvent et parfois même doivent fournir à l'administration fiscale des informations susceptibles de l'alerter ou de déclencher un contrôle, est le cas par exemple, des juridictions, du procureur, des banques, des compagnes d'assurances. En somme, il est impossible d'énumérer exhaustivement les causes de vérification, toute situation est susceptible d'alerter l'administration fiscale et d'entraîner un contrôle fiscal, même les plus absurdes telles d'un témoignage dans une émission contraire aux déclarations faites à l'administration fiscale, ou encore la visite d'un ami accompagné d'un autre ami de contrôleur.

4. Les finalités de contrôle fiscal¹ :

Le contrôle fiscal s'inscrit dans un cadre procédural visant à assurer les garanties accordées aux contribuables et maintenir leurs équilibres avec les droits détenus par l'administration fiscale. Il est également un garant du civisme fiscal et de l'égalité devant l'impôt.

Afin de formaliser la programmation administrative, trois finalités sont poursuivies à savoir :

4.1. Une finalité budgétaire : Elle consiste à recouvrer avec célérité et efficacité les sommes de l'impôt éludé et à suivre ultérieurement les dossiers à caractère financier jugés importants, afin d'établir les redressements y afférant.

4.2. Une finalité dépressive : Cette finalité vise à punir la violation flagrante et délibérée de la loi. Cette transgression est non seulement causée par l'insuffisance de l'imposition mais aussi due au non-respect involontaire d'un texte portant sur l'appréciation d'une valeur ce qui constitue une manœuvre frauduleuse qu'il conviendra de corriger à travers des sanctions qui peuvent relever parfois du cadre pénal.

4.3. Une finalité dissuasive : En vue d'une meilleure consolidation du civisme fiscal, l'administration fiscale doit être présentée à l'égard de l'ensemble de la population du contribuable en effectuant des contrôles répartis de façon équitable quelle que soit la zone géographique, le secteur d'activité ou encore le niveau des revenus. Cependant, dans un intérêt budgétaire les contrôleurs doivent se concentrer sur les contribuables dont les cas d'irrégularités sont fréquents et pas seulement les cas de fraudes.

Pour élargir l'ampleur de son application et atteindre son efficacité, la stratégie de dissuasion a provoqué plusieurs réformes dans les procédures du contrôle fiscal.

La réalisation et la concordance de ces finalités avec la typologie des contrôles demeurent étroites étant donné qu'un seul contrôle peut atteindre plusieurs finalités à la fois, ajoutant à cela que ces finalités ne constituent pas en elles-mêmes une base de programmation satisfaisante puisqu'il faudra d'abord, tenir compte des orientations stratégiques afin de mieux guider ce dit contrôle.

¹ Jean-Pierre BOISIVON, « Propositions pour une réforme du contrôle fiscal », rapport de la commission modernisation de la fiscalité, Institut de l'entreprise, Paris, Mai 2006, P24.

Section 02 : Le cadre juridique et organisationnel du contrôle fiscal

Dans le but de protéger les intérêts du Trésor Public, d'un côté, et les droits du contribuable de l'autre, le législateur a accordé certaines dispositions fiscales qui assurent la protection du contribuable vérifié contre tout abus de droit de l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal, et permettent d'exercer le droit de contrôle dans les meilleures conditions.

Et pour cela, l'organisation de l'administration assure les missions liées au contrôle fiscal par l'ensemble de ses services.

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

1. L'aspect juridique :

1.1. Cadre légal du contrôle fiscal :

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

1.1.1. Droit de contrôle :

« L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance ».¹

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

1.1.2. Droit d'enquête :

« Le droit d'enquête est une procédure de recherche qui permet aux agents habilités d'intervenir de manière inopinée auprès des redevables de la TVA, ainsi qu'auprès de tiers travaillant pour leur compte en vue d'agir contre les pratiques de non facturation qui engendrent un manque à gagner important en matière de TVA ».²

Le droit d'enquête est exercé par un fonctionnaire de l'administration fiscale sous la présence d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur. L'enquête s'étale sur une durée de douze (12) heures de huit (08) heures jusqu'à vingt (20) heures, elle se débute par la remise d'un avis d'enquête à l'assujetti ou à son représentant lorsqu'il s'agit d'une personne morale et se conclue par la rédaction d'un procès-verbal qui consigne les manquements constatés aux règles de la facturation ou l'absence de tels manquements.

Un procès-verbal est établi dans chaque intervention et il doit figurer sur ce dernier la date de début et de fin de l'intervention ainsi que les manquements constatés ou l'absence de manquements.

¹ Article 18-1 du CPF, DGI, Algérie, 2018

² Lettre de la DGI N°58, 2012.

1.1.3. Droit de communication :

Le droit de communication permet de prendre connaissance des documents comptables et recueillir auprès des tiers tous les renseignements permettant de recouper et vérifier les déclarations déposées par le contribuable lui-même. Ce droit s'exerce sur place, aux lieux où sont détenus les documents, mais peut également s'opérer par simple correspondance.

Il a pour conséquence l'inopposabilité du secret professionnel aux agents de l'administration fiscale qui leur demande la communication des documents de service qu'ils détiennent.¹

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

« Toute personne qui refuse de communiquer la documentation demandée ou qui les détruit avant les délais fixés pour leur conservation est passible d'une amende de 5000 DA à 50 000 DA et une astreinte de 100DA par jour qui commence à partir de la date où le refus a été constaté par procès-verbal ». ²

1.1.4 Droit de visite :

Pour l'exercice de son droit du contrôle et lorsqu'il existe des présomptions frauduleuses comme l'exercice d'une activité non déclarée, les agents ayant au moins le grade d'inspecteur effectuent des visites vers les lieux ciblés en vue de rechercher et recueillir tous éléments, documents, supports susceptibles d'être justificatifs de leurs soupçons³.

Le droit de visite ne peut être autorisé que par une ordonnance du président de tribunal ou d'un juge délégué par lui. L'opération de visite se déroule entre 6 heures de matin et 20 heures de soir.

A l'issue de cette intervention, un procès-verbal relate le déroulement des opérations en remettant une copie au président du tribunal et une autre à l'intéressé. "Les documents et objets saisis par les agents des impôts doivent être restitués dans un délai de 6 mois à compter de la date de remise de procès-verbal".⁴

1.1.5. Droit de reprise :

C'est la possibilité offerte à l'administration fiscale de revenir sur une imposition déjà établie, ce qui lui permettra de rectifier les erreurs et insuffisances commises lors de la détermination de l'assiette des impôts et taxes.

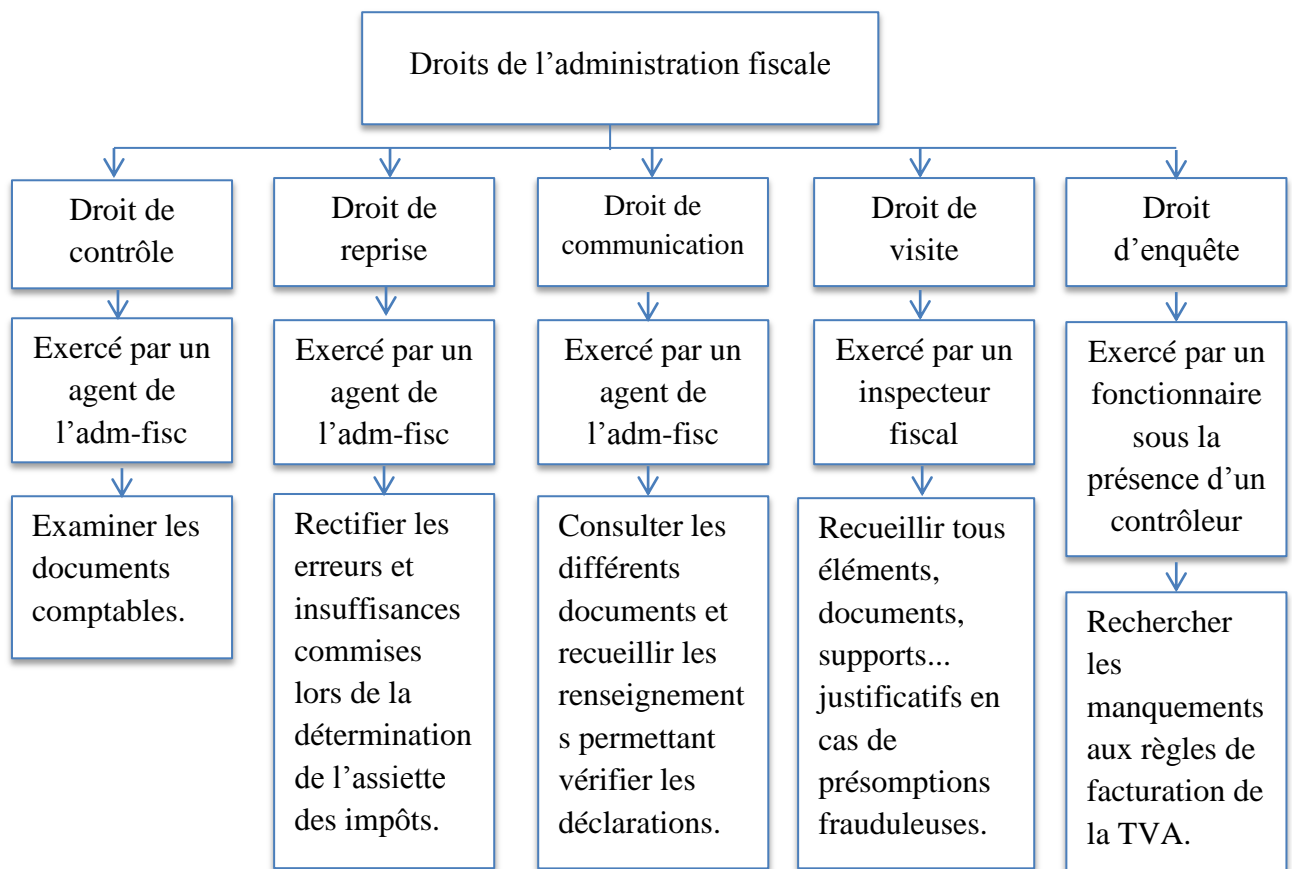
De ce fait, l'administration fiscale dispose d'un délai de quatre (04) ans pour procéder à la réparation des erreurs et à l'application des sanctions fiscales.

¹ ART 46 du CPF.

² ART 62du CPF.

³ ART 34 du CPF, 2016

⁴ Art 38, CPF, DGI, Algérie, 2018.

Figure N°02 : Les droits de l'administration fiscale

Source : Elaboré par nos soins

1.2. Obligations des contribuables :

Les contribuables doivent veiller au respect d'un ensemble d'obligations comptables et fiscales.

1.2.1 Obligations comptables :

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

Ces obligations se résument en :

➤ La tenue d'un livre journal :

« Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal enregistrant jour par jour, les opérations d'entreprises ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ces opérations à la condition de conserver dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour après jour »¹.

¹ Art 9, code de commerce, Algérie, 2007

➤ **La tenue d'un livre d'inventaire :**

« Elle doit également faire tous les ans **un inventaire** des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de ses résultats qui doivent être copiés sur le livre d'inventaire »¹.

En plus de ça, le contribuable doit tenir chronologiquement sans blanc, ni ratures, ni surcharge, ni encore de transport en marge les deux livres.

Aussi ces derniers ils doivent être cotés et paraphés par le juge du tribunal territorialement compétent »², « et doivent être conservés pendant dix(10) ans ».³

1.2.2 Obligations fiscales :

Les contribuables doivent respecter quelques obligations fiscales depuis le lancement de l'activité jusqu'à la cession.

Ces obligations sont détaillées comme suit :

- **Déclaration d'existence :** Les nouveaux contribuables énumérés à l'article 183 du code des impôts directes et taxes assimilées (CIDTA), sont tenus de souscrire auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de leurs activités, une déclaration d'existence (**Voir Annexe N°03**), en vue de l'obtention du registre de commerce dont le modèle est fourni par l'administration fiscale.

Cette déclaration doit se faire dans un délai de 30 jours à compter de la date du début de l'activité, et doit comporter les informations nécessaires pour l'identification du contribuable ainsi que son activité (nom et prénom des gérants, la forme juridique de l'entreprise , siège social, la nature de l'activité , la date du début de l'activité , la raison social , adresse du siège de l'entreprise ...).

- **Déclaration mensuelle ou trimestrielle :** Les contribuables soumis au régime réel sont tenus de souscrire une déclaration unique donnant lieu à un bordereau avis de versement série G50, de l'ensemble des impôts et taxes (TVA, TAP, le versement forfaitaire, droit spécifique) payable au comptant ou par voie de retenue à la source, cette déclaration doit être déposée avant le 20 de chaque mois (ou de chaque trimestre) au niveau de la recette territorialement compétente, dont relève le contribuable.

- **Déclaration annuelle :** Toute personne morale soumise au paiement de l'IBS ou toute personne physique soumise au paiement de l'IRG, est tenue de souscrire et de faire parvenir au plus tard le 30 avril de chaque année, une déclaration de leur bénéfice annuel ou de leur revenu global, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de l'activité.

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

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

¹ Art. 10, code de commerce, Algérie, 2007

² Ibid. Art.11

³ Ibid. Art.12

- L'article 195 du CIDTA indique que dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, les contribuables soumis au régime réel sont tenus de produire une déclaration de cession ou de cessation, dans un délai de (10) jours à l'inspection des impôts du lieu de l'implantation du siège social ;
- L'article 196-6 du CIDTA indique que dans le cas de décès d'un l'exploitant soumis au régime du réel, les ayants droits du défunt doivent fournir les renseignements pour l'établissement de l'impôt dans les six (6) mois qui suit la date du décès.

1.3. Droits et garanties accordées aux contribuables :

L'administration fiscale dans sa mission qui consiste à collecter l'impôt est dotée d'un pouvoir que la loi lui conférée afin de protéger les intérêts du trésor.

De ce fait et dans le but de sauvegarder les intérêts de la collectivité nationale d'un côté, et ceux du contribuable vérifié d'un autre côté, le législateur a fait de sorte que se crée un climat de confiance et de coopération entre l'administration fiscale et les assujettis, tout en accordant des garanties à tous ceux qui ont fait l'objet d'une vérification et qui se trouvent aussi protégés contre tout arbitraire de l'administration fiscale.

Ces droits et garanties peuvent être subdivisés en deux types :

1.3.1. Garanties liées à l'exercice du droit de vérification :

Ces types de garanties sont repartis comme suit :

✓ Information préalable et délai de préparation :

Le contribuable, doit être informé par l'envoi d'un avis de vérification remis préalablement au contribuable, accompagné de la charte des droits et obligations de contribuable vérifié. Cet avis de vérification doit préciser la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les impôts, taxes et redevances concernés et les documents à consulter.

Un délai de préparation doit être accordé au contribuable pour lui permettre de rassembler sa comptabilité et de préparer un bureau dans lequel les vérificateurs puissent effectuer leurs travaux, sauf demande expresse du contribuable formulée par écrit dûment acceptée par le service ou en cas de force majeure dûment constatée par le service. ¹

Ce délai ne doit en aucun cas être inférieur à dix (10) jours en cas de vérification de comptabilité (VC) ou d'une vérification ponctuelle de comptabilité (VP), et de quinze (15) jours en cas d'une VASFE. ²

Il peut être prorogé exceptionnellement sur demande expresse du contribuable dûment motivée.

En plus de ça la législation fiscale permet aux agents vérificateurs, lors d'une vérification de comptabilité, d'opérer des contrôles inopinés le jour même de la remise de l'avis de vérification ou au cours de la période de préparation de dix(10) jours. Ce contrôle permet

¹ ART 190-1 du CIDTA

² ART 131bis /3 du CIDTA

d'effectuer des constatations matérielles de l'exploitant (nombre de machines) et de l'existence et de l'état des documents comptables tout simplement.

✓ **L'assistance à un conseil au choix du contribuable :**

L'article 20-4 du CPF affirme que le contribuable a le droit de se faire assister durant la vérification et au moment de la notification de redressement à un conseil de son choix pour discuter les propositions de redressement ou pour répondre.

✓ **Limitation de la durée de la vérification sur place :**

Ces délais sont fixés en fonction de la nature d'activité exercée, du chiffre d'affaire déclaré et le type de vérification.

Pour la vérification de comptabilité (VC) : Cette durée commence à compter de la date de la première intervention mentionnée sur l'avis de vérification.

Tableau N° 02 : Délais de présence sur place pour la vérification de comptabilité

Nature de l'activité	Montant du chiffre d'affaires (DA)	Durée de vérification
Prestation de service	< 1 000 000	3 mois
	1 000 000 < CA < 5 000 000	6 mois
	> 5 000 000	9 mois
Autres activités	< 2 000 000	3 mois
	2 000 000 < CA < 10 000 000	6 mois
	> 10 000 000	9 mois

Source : Elaboré à partir de l'Art 20 du CPF, 2017

Pour la vérification ponctuelle de comptabilité (VP) :

Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (2) mois.¹

Pour la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)² :

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

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

La période de vérification peut être portée à deux (2) ans en cas de découverte d'une activité occulte.

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

¹ Art 20 bis/4 du CPF.

² Art 21 bis/4 du CPF.

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

Lorsque la vérification est achevée, l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification au regard des mêmes impôts et pour la même période, sauf dans le cas où le contribuable a usé des manœuvres frauduleuses ou a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification.

1.3.2. Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement :

✓ **Notification de redressement :**

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

✓ **Droit de réponse :**

Le contribuable dispose d'un délai de quarante (40) jours pour la vérification de comptabilité (VC) et la VASFE et (30) jours pour la vérification ponctuelle (VP), pour formuler ses observations ou son acceptation avec le droit de demander des explications à propos des redressements notifiés.

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

2. L'aspect organisationnel :

Les structures chargées du contrôle fiscal sont divisées en deux(02) niveaux :

➤ **Au niveau central :**

La mission de contrôle fiscal au niveau central est confiée à la Direction des Recherches et des Vérifications (DRV), qui est l'une des plus importantes des directions de la DGI.

Hormis son rôle de pilotage et de suivi, la DRV réalise les vérifications des entreprises ne relevant pas du périmètre de compétence de la DGE, exerce des contrôles de revenus et met en œuvre le droit d'enquête et de visite. Elle suit, par ailleurs, l'assistance internationale mutuelle prévue par les conventions fiscales internationales.

D'après l'article 26 de l'arrêté n°09 du 13/07/1998 la DRV se compose quatre sous directions:

- La sous-direction d'enquêtes et de la recherche de l'information fiscale ;
- La sous-direction de la programmation ;
- La sous-direction des contrôles fiscaux ;
- La sous-direction des normes et des procédures.

¹ Art. 21-5, CPF, DGI, Algérie, 2018.

➤ **Au niveau opérationnel** : il est divisé comme suite :

✓ **Au niveau national** :

La DGE a été créée par les dispositions de l'article 32 de la loi de finances pour 2002, sa mise en place s'inscrit dans un vaste programme de modernisation de l'administration fiscale tant au plan organisationnel que fonctionnel.

La DGE, est un service à compétence national qui, en sa qualité d'interlocuteur fiscal unique des entreprises pétrolières, étrangères et celles ayant dépassé le seuil de 2 milliards de dinars de chiffre d'affaires, est en charge principalement des missions de gestion, contrôle, contentieux et recouvrement des grandes entreprises.

✓ **Au niveau régional** :

Le service régional de recherche et vérification (SRV) est l'organisme qui assure la mission du contrôle fiscal au niveau régional.

Implanté à Alger, Oran et Constantine, le SRV est chargé principalement de :

- Exécuter les programmes d'investigation, de recherches et de contrôle des activités et des revenus arrêtés par la DRV et de l'établissement des statistiques y afférent ;
- Assurer la gestion des moyens d'intervention des brigades de vérification fiscales ;
- Instruire les réclamations issue des vérifications effectuées par les brigades de vérification fiscale ;
- La mise en œuvre des programme de vérification, de recherche, de suivi, du contrôle des travaux y afférent et de leur évaluation périodique ;
- Se prononcer sur les réclamations relatives aux contrôles opérés.

✓ **Au niveau local** : le contrôle fiscal est effectué par :

- Les sous-directions au niveau de chaque wilaya (DIW)

La Direction des Impôts de Wilayas (DIW) est chargée de :

- Assurer l'autorité hiérarchique des centres des impôts et centres de proximité des impôts ;
- Rechercher la matière imposable et organiser la collecte des éléments nécessaires à l'élaboration des provisions fiscales ;
- Effectuer les contrôles sur place ;
- Définir les programmes de vérification, et les conditions dans lesquelles doivent être exécutées ;
- La prise en charge des rôles des titres de recettes et de recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Contrôler les travaux des brigades de vérification.

- Les Services de contrôle au niveau de chaque centre des impôts (CDI)

La Direction Générale des Impôts (DGI) a procédé depuis la fin de l'année 2011 jusqu'à aujourd'hui à la mise en service de dix-sept (17) CDI dans plusieurs wilayas.

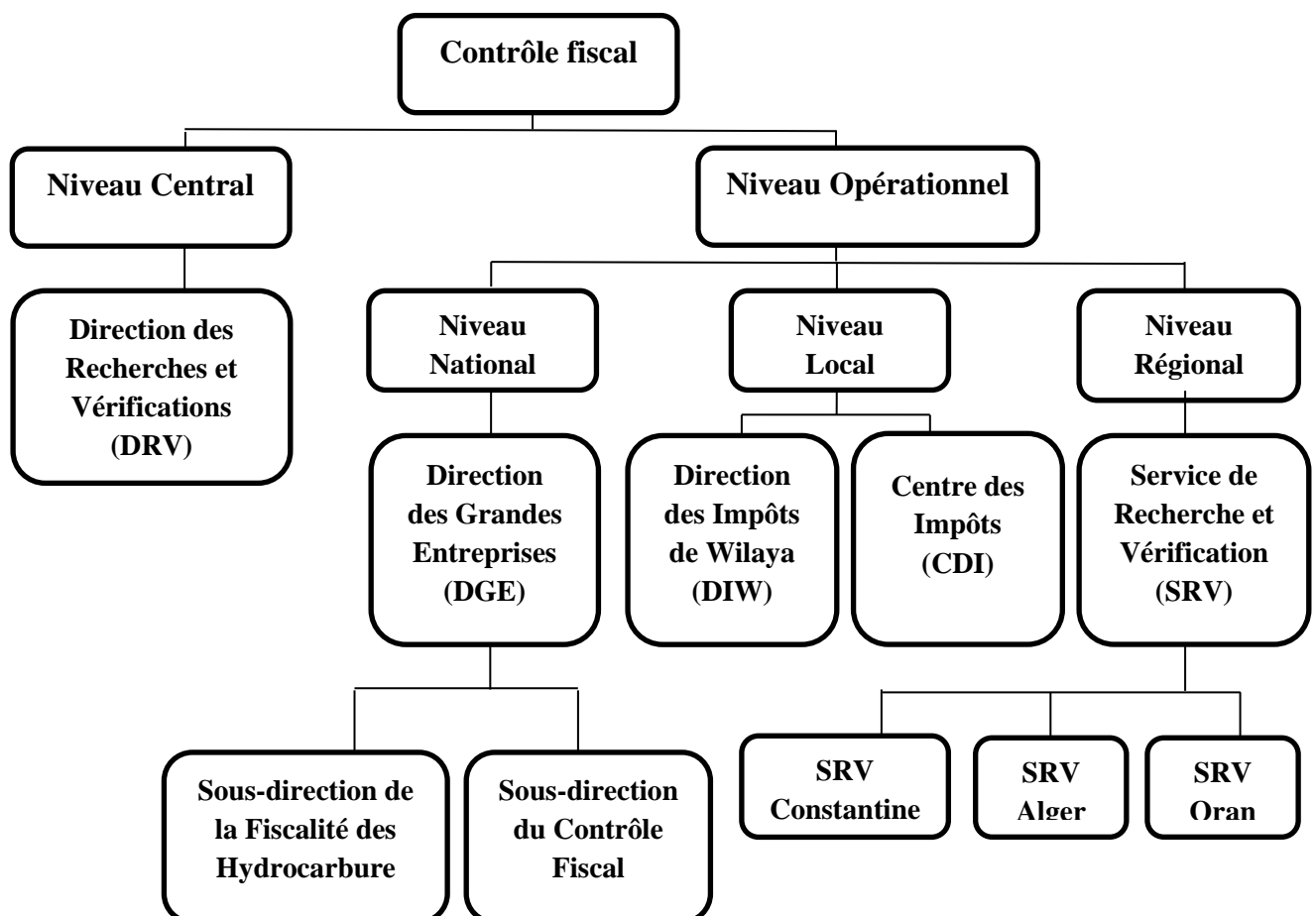
Il est chargé de :

- Assurer la mission d'accueil et d'information des contribuables ;
- L'instruction et traitement des déclarations ;
- La gestion des dossiers fiscaux des entreprises suivies au régime réel non éligibles à la DGE ainsi que les professions libérales ;
- La tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des sociétés et autres personnes morales au titre des revenus soumis à l'IBS ;
- L'élaboration et la réalisation des programmes d'interventions et de contrôle auprès des contribuables et l'évaluation de leurs résultats.

- Les Services de contrôle au niveau de Centre de Proximité des Impôts (CPI)

Pour une meilleure prise en charge des petits contribuables, il a été prévu la mise en route des Centres de Proximité des Impôts (CPI) . cette structure opérationnelle destinée à la gestion des dossiers fiscaux et à la collecte des impôts dus par une large population fiscale, regroupant les contribuables qui sortent du périmètre de compétence de la DGE et des CDI représentée essentiellement par des contribuables relevant de l'IFU.¹

Figure N°03 : Structures chargées du contrôle fiscal



Source : Elaboré par nos-soins

¹ <http://www.mfdgi.gov.dz/> Centre de Proximité des Impôts, consulté le 15/04/2021 à 17 :05.

Section 03 : le processus de contrôle fiscal

La vérification à une importance majeure dans la lutte contre la fraude fiscale vue qu'elle exige des recherches et investigations très poussées permet de guider le vérificateur durant sa mission.

Toutefois, le vérificateur ne se limite pas seulement à s'assurer de l'exactitude des déclarations et leur conformité à la comptabilité, mais s'implique aussi à évaluer la sincérité de cette comptabilité elle-même

Les opérations de vérification sont exercées dans un cadre légal et réglementé afin d'éviter tout risque de dépassements et d'exagérations qui exposé le contribuable à des sanctions administratives ou pénales

Dans ce contexte, nous exposerons dans cette section en premier lieu, les critères de sélection des dossiers à contrôler, en second lieu, les étapes du contrôle fiscal et en fin, nous essayerons de tirer les limites du contrôle fiscal.

1. Critères de sélection des dossiers à contrôler :

La programmation des dossiers des contribuables à contrôler est confiée à la DRV, plus précisément dans les sous-directions de la programmation.

La sélection des contribuables à vérifier ne peut être ni spontanée ni livrée au hasard, elle relève généralement de domaines à fort potentiel de fraude. Et pour l'établissement des programmes de vérification certain paramètres peuvent être dégagés, tel que :

- Le choix doit porter en priorité sur les contribuables n'ayant jamais fait l'objet d'une vérification ;
- L'importance du CA déclaré au cours des deux (02) dernières années;
- La déclaration des déficits répétitifs ou des bénéfices très faibles par rapport au CA déclaré et à la nature de l'activité exercée ;
- La déclaration d'un chiffre d'affaires bas pour des activités porteuses ou d'un chiffre d'affaires fluctueux (sauf pour les activités saisonnières) ;
- Les contribuables qui changent de domiciliation (siège social) souvent et sans motif convaincant ;
- Les dossiers fiscaux des contribuables comportant des erreurs et omissions graves détectées lors de contrôles en interne, mais ne pouvant être convenablement arrêtées qu'à travers la mise en œuvre d'un contrôle sur place ;¹
- Les activités présentant de forte présomption de fraude (les professions libérales, les prestataires de services, les activités de gros...etc.) ;
- Les activités monopolistiques non concurrencées par les produits d'importation sont des cibles prédisposées à être vérifier ;
- Une répartition géographique équilibrée devant permettre de couvrir le territoire de l'ensemble de la wilaya.

¹ LASSOUAG Kamel, « contrôle fiscal », mémoire de fin d'étude, Institut d'économie douanière et fiscale, 2001, P4à5.

2. Etapes du contrôle fiscal :

2.1. Travaux préparatoires de la vérification :

Avant d'entamer la vérification, le vérificateur doit dans un premier lieu, d'effectuer certains travaux préparatoires pour collecter le maximum d'informations sur l'entreprise à vérifier tant au plan fiscal que technique, afin de détecter des éventuelles anomalies.

2.1.1. Le retrait du dossier fiscal :

Le vérificateur doit retirer d'abord le dossier auprès de l'inspection des impôts dont affère le contribuable contrôlé contre une signature d'une décharge¹. Le dossier doit comporter :

- Le bilan et le Compte de Résultat (TCR) ;
- Fiche récapitulatives de la TVA, TAP, G50...etc. ;
- Informations supplémentaires (le statut juridique, la déclaration d'existence,...etc.) ;
- Dossier personnel (IRG) des associés ou des responsables de l'entreprise ;
- Renseignements en provenant des tiers (Banques, clients, fournisseur...etc.).

Ceci permet d'avoir des renseignements utiles et aide à s'assurer du respect général des obligations fiscales.

2.1.2. Analyse du dossier fiscal :

Après le retrait du dossier fiscal, un examen rigoureux des différentes pièces que contient ce dossier est opéré par le vérificateur pour mieux cibler toutes indications sur lesquelles le vérificateur devra accentuer ses investigations un fois sur place.

L'exploitation des déclarations souscrites aide à établir certains documents utiles aux autres phases de contrôle, parmi lesquels nous citons :

2.1.2.1. L'état comparatif des bilans :

« Il retrace les postes des bilans (actif et passif) des quatre(04) années non prescrites, Il permet d'apprécier :

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

2.1.2.2. Relevé de comptabilité :

Le relevé de comptabilité est un état qui permet l'examen rapide et global de l'ensemble des comptes de résultats de chacun des exercices vérifiés, et de déceler d'éventuelles fluctuations anormales de certains postes de charges, de comparer les bénéfices bruts et nets des différents exercices et d'apprécier l'évolution du chiffre d'affaires comparativement aux consommations, aux charges.....etc.

¹ Voir Annexe N°04

² KAMEL LASSOUAG, Cours de contrôle fiscal, Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Kolea, Algérie, 2007, PP 08-09.

2.1.2.3. Le relevé des chiffres d'affaires :

Ce relevé est établi pour finalité de permettre au vérificateur de connaître les chiffres d'affaires déclarés pour toute la durée touchée par la vérification. Il permet, à travers des rapprochements avec les factures d'achat, d'assurer que :

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

2.1.2.4. Les déclarations des salaires :

Les déclarations annuelles des salaires déposées par les employeurs doivent être exploitées et rapproché des celui versés.

Le vérificateur vérifie si l'exploitant individuel ou un membre de société de personnes ne bénéficie pas d'une rémunération. Celle-ci n'est pas déductible du bénéfice imposable sauf lorsque le contribuable a opté pour le régime d'imposition à l'IBS.

2.2. Le déroulement de la vérification :

« Le contrôle fiscal est régi par des dispositions légales qui définissent les règles de procédures devant être observées par l'administration fiscale ainsi que les droits et obligations du contribuable vérifié.

La vérification de comptabilité doit se faire sur place. Cette obligation permet d'instaurer un débat oral et contradictoire entre les agents vérificateurs et le contribuable ».¹

Cette phase consiste en l'examen critique de la comptabilité (analyse des documents comptables) afin de s'assurer de la régularité en la forme et de la sincérité au fond de ces derniers.

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

2.2.1 L'envoi de l'avis de vérification :

En principe, avant d'entamer la vérification le contribuable doit d'être renseignée, par l'envoi d'un avis de vérification (en mains propres est privilégiée par rapport à l'envoi par voie postale) avec accusé de réception accompagnés d'un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable. Le fait de ne pas envoyer cette brochure peut entraîner la nullité de la procédure de vérification.

« L'avis de vérification doit préciser le nom, le prénom et le grade du vérificateur, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les impôts, taxes et redevances auxquels est assujéti le contribuable, les documents à consulter et mentionner expressément

¹ ART 20/1 et 20/3 du CPF, Cité dans « Charte du contribuable vérifié », 2016 ,p15.

sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle ».¹

« Le contribuable doit veiller à ce que le vérificateur aura tous les documents et informations nécessaires pour le bon fonctionnement de sa mission de vérification comme :

- Le mode d'organisation de l'entreprise ;
- Les livres et les documents comptables ;
- La possibilité pour le vérificateur d'accéder aux résidences et locaux professionnelles du contribuable ».²

Un délai minimum de 10 jours est donné au contribuable à compter de la date de réception de l'avis de vérification. Pendant cette période, les vérificateurs vont préparer leur travail préparatoire sur la base du dossier fiscal du contribuable. Après l'expiration du délai, le vérificateur va se présenter au siège de l'entreprise pour entamer la mission de vérification. En cas de changement des vérificateurs, le contribuable doit être informé.

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

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

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

En revanche, l'avis de vérification est irrégulier :

- Lorsqu'il a été remis à une personne n'ayant pas la qualité pour recevoir aux lieux et place du contribuable ;
- Lorsque l'avis a été renvoyé aux services des impôts pour :
- Erreur dans l'adresse ;
- Envoi à une ancienne adresse alors que la nouvelle adresse est connue des services fiscaux ».³

2.2.2 L'intervention sur place :

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

Les travaux de vérification doivent se dérouler sur place, sauf demande contraire du contribuable formulée par écrite et acceptée par le service ou en cas de force majeure.⁴ En cas d'acceptation, une décharge⁵ reprenant d'une manière exhaustive les documents et les pièces emportés doit être établie à cet effet.

¹ Art 20-4, CPF, DGI, Cité dans « Charte du contribuable vérifié », Algérie, 2018.

² Charte du contribuable 2018, p13

³ Guide du vérificateur de comptabilité, Algérie, 2003, P37.

⁴ Article 20/1 du CPF, cité dans « charte de du contribuable vérifie », DGI, 2016, p25.

⁵ Voir Annexe N°05

Le vérificateur lors des premières interventions :

- S'assure de la régularité, de la sincérité et du caractère probant de la comptabilité.
- Examine et contrôle la validité des enregistrements comptables des opérations inhérentes aux droits et taxes sujets de contrôle en les rapprochant des pièces justificatives présentées par l'entreprise ;
- Analyse également les différents documents concourant à la détermination des résultats.

L'administration fiscale procède au cours de la vérification sur place, à un examen critique de la comptabilité qui permet de prendre connaissance de tous les documents comptables de l'entreprise et analyser la régularité et le respect des conditions de formes et des conditions de fond.

2.2.2.1. Examen de comptabilité en la forme :

Afin de parvenir à une vérification de comptabilité, la comptabilité présentée doit répondre aux critères suivants :

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

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

« Ces documents doivent être soigneusement conservés avec les pièces justificatives pour une durée de 10 ans à compter de la date de la clôture de l'exercice ». ²

Les livres obligatoires doivent être numérotés, signés et cachetés auprès du tribunal territorialement compétant et par le chef d'inspection territorialement compétant qui gère le dossier fiscal et tenus chronologiquement sans ratures ou écriture en marge.

Les documents essentiels a présenté le jour de l'intervention sont principalement :

- ♦ **Le journal** : il constitue la base de la tenue de la comptabilité et regroupe l'ensemble des écritures comptables qui retracent des faits passés par l'entreprise.
- ♦ **Le livre d'inventaire** : l'entreprise est tenue de présenter à la fin de chaque exercice les cinq (05) états financiers et cela en évaluant l'ensemble des éléments de l'actif et du passif de l'entreprise.
- ♦ **Les pièces justificatives** : le contrôleur a pour mission de vérifier l'existence et la validité des pièces justificatives, qui sont obligatoires pour chaque écriture comptable.

Le non-respect de ces prescriptions entraîne le recours à la taxation d'office avec substitution des bases déclarées par les bases reconstituées.

¹ Art. 9 et 10, code de commerce, Algérie, 2007.

² Art 12, code de commerce, Algérie, 2007.

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

Il s'agit d'assurer si les informations enregistrées dans la comptabilité sont arithmétiquement exactes.

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

➤ **La comptabilité doit être probante :**

Une comptabilité probante est supposée sans erreurs, omissions. En cas de vices de forme, elle perd son caractère probant et par conséquent elle sera rejetée.

Toute écriture doit être appuyée par des pièces justificatives (fiche d'inventaire, bon de commande, facture, bon de livraison, bon de réception, bon de caisse...); un procès-verbal de constat est établi en cas d'absence des documents comptables.

2.2.2.2. Examen de comptabilité en le fond :

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

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

Cet examen se fait afin de porter un jugement sur la sincérité de la comptabilité et repose sur l'établissement d'une liaison permanente entre les écritures comptables et la réalité.

2.2.2.2.1. Le contrôle interne (à travers des données de comptabilité) :

Il touche principalement les postes comptables les plus sensibles qui contribuent à la formation du bénéfice brut (la valeur ajoutée et la marge brute).

➤ **Contrôle des achats :**

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

Les contribuables jouent généralement sur les achats afin de diminuer les charges fiscales, soit par minoration (la minoration des recettes ; minorer le chiffre d'affaires et donc le résultat fiscal..) et des fois sur des majorations des achats.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, DRV, Algérie, éd 2003, p74.

- ❖ **Minors des achats** : le cas le plus fréquent de fraude est l'achat sans facture réglé par une caisse noire. Le moyen le plus efficace dont dispose l'administration fiscale pour la découverte de ce type d'irrégularité et celui des recoupements pouvant être collectés soit à l'occasion de la vérification d'autres dossiers fiscaux, soit par l'exercice du droit de communication à l'égard des entreprises publiques et privés.
- ❖ **Majoration des achats** : pour réduire le bénéfice brut et la minoration du résultat fiscal. Les majorations des achats peuvent se présenter sous forme : inscription de la même facture à des dates différentes, ou l'inscription d'achats fictifs sans présentation de facture.

➤ **Contrôle des ventes :**

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

- L'omission de certaines recettes accessoires ;
- La non-déclaration de certaines ventes au comptant et payées en espèce ;
- La comptabilisation de retour fictif de marchandises ;
- L'établissement de factures d'avoir fictives ;
- La comptabilisation des recettes engendrées par les ventes dans un compte de dettes notamment dans le compte "avances commerciales" ;
- Non comptabilisation des prélèvements de marchandises faits par le commerçant pour ses besoins personnels et ceux de sa famille ;
- Le gonflement des stocks.... etc.

Le vérificateur procède également à un contrôle quantitatif des marchandises vendues.

➤ **Contrôle des stocks :**

Les stocks font aussi objet de manipulation, soit par diminution des quantités en stock ou la diminution de leur valeur, soit par la non facturation des ventes ou la comptabilisation d'une sortie des stocks inférieure à celle réellement sortie. Dans le but d'apporter des modifications ou variations sur le bénéfice imposable.

C'est l'une des tâches les plus difficiles pour l'agent vérificateur en cas d'absence d'une comptabilité matière. En effet, la vérification des stocks nécessite un examen détaillé des entrées et des sorties des marchandises du magasin, le vérificateur doit s'assurer que la société a procédé au reversement de la TVA en cas de disparition injustifiée de marchandises.

➤ **Contrôle des charges :**

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

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

2.2.2.2.2. Le contrôle externe :

Il faut envisager des recherches externes au contribuable pour pouvoir admettre les pièces justificatives et s'assurer de la sincérité de sa comptabilité.

En plus, le vérificateur peut faire des constatations matérielles des éléments physiques de l'exploitation et les traduire en des procès-verbaux de constat.

2.2.3. Appréciation générale de la comptabilité :

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

- ✓ Accepté la comptabilité ;
- ✓ Rejeté la comptabilité ;
- ✓ Reconstitué des bases d'imposition.

2.2.3.1. Acceptation de la comptabilité :

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

« Dans ce cas, le vérificateur a arrêté les bases d'imposition, l'administration doit notifier les résultats aux contribuables et ce, même en l'absence de redressement ».¹

Le contribuable dispose dès lors d'un délai de 40 jours pour répondre ou accepter les bases d'imposition proposées.

2.2.3.2. Rejet de la comptabilité :

Le vérificateur procède à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable, dans le cas de rejet de la comptabilité, ces bases d'impositions doivent être notifiées au contribuable qui dispose d'un délai de 20 jours pour présenter ses observations et éclaircissements nécessaires. A défaut d'explications convaincantes, la comptabilité sera considérée comme irrégulière et rejetée.

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

- La tenue des livres comptables n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du CC et aux conditions et modalités d'application du SCF et autres législations, réglementations en vigueur ;
- La comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées ».²

¹ Article 42, CPF, DGI, Algérie, 2018.

² Art.43, CPF, DGI, Algérie, 2018.

2.2.3.3. La reconstitution des bases d'imposition :

Le vérificateur dispose plusieurs méthodes de reconstitution des bases d'imposition tout dépend la taille de l'entreprise à vérifier, type d'activité déployée et l'ensemble des erreurs et inexactitudes relevées lors de la procédure de vérification.

2.2.3.3.1. Reconstitution à partir des achats :

Cette méthode est la plus utilisée pour les activités d'achat revente. Elle consiste à retenir les achats déclarés auxquels seront rajoutés les achats dissimulés.

Le total des montants d'achats reconstitués sera affecté d'un pourcentage moyen de marge brute afin de déterminer le chiffre d'affaires reconstitué.

2.2.3.3.2. Reconstitution à partir des constances de fabrication :

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

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

2.2.3.3.3. Reconstitution à partir des charges d'exploitation :

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

2.2.3.3.4. Reconstitution à partir de l'enrichissement inexpliqué de l'exploitant ou de(s) l'associé(s) :

En cas de VASFE, cette méthode est la plus appropriée et elle consiste à l'établissement d'un tableau appelé la balance de trésorerie qui vise à trouver l'équilibre entre ses deux colonnes et tirer les différences :

Tableau N°03 : La balance de trésorerie

ENCAISSEMENTS (ressources)	DEPENSES (emplois)
<ul style="list-style-type: none"> • Gains en capital (dividendes ...) • Opérations touchant le patrimoine (vente de terrains, appartement ...) • Retraits des comptes bancaires • Revenus encaissés (salaires, vacations, revenus fonciers ...) • Disponibilités au début de la période vérifiée • Gains exceptionnels (successions, donations, loterie ...) 	<ul style="list-style-type: none"> • dépenses diverses (nourriture – loisir-habillement - en capital - autres acquisitions). • apports en numéraire • disponibilités en fin de période ... • donations • prêts consentis ...
Total :	Total :

Source : Elaboré par nos soins sur la base du cours de Mr. BELKACMI, Fiscalité Approfondie, ESC, 2021.

2.2.4 Les procédures de redressement :

L'administration fiscale procède aux redressements fiscaux, dans le cas où elle constate un manque, une erreur ou une volonté de dissimuler certains éléments relatifs au calcul des impôts ou taxes dus par le contribuable. La mise en œuvre de la procédure de redressement dépend essentiellement du comportement du contribuable concernant le respect ou non de ses obligations fiscales et comptables.

A cet effet, nous distinguons entre :

2.2.4.1. La procédure contradictoire :

« La procédure de redressement fiscal contradictoire est une convention écrite, dont sont précisés la date, l'heure et l'adresse du contribuable vérifié pour l'inviter à un débat contradictoire clôturant les travaux de vérification ».¹

Lorsque la comptabilité de l'entreprise à vérifier satisfait les conditions de forme et de fond et les éventuelles anomalies relevées n'enlèvent pas son caractère probant, dans ce cas-là, sa comptabilité est acceptée et la rectification des résultats se fait suivant la procédure contradictoire. Il s'agit de la procédure de rectification de droit commun.

Cette procédure permet d'instaurer un dialogue écrit entre l'administration fiscale et le contribuable vérifié, ce qui donne au contribuable l'opportunité d'exprimer ses observations et demander des explications sur les anomalies relevées.

La procédure de redressement contradictoire notifie au contribuable les propositions et recommandations par lettre recommandée avec accusé de réception. Cette notification doit être suffisamment détaillée et motivée conformément à l'article 20-06 du CPF, elle ouvre au profit du contribuable un délai de quarante (40) jours pour examiner et formuler ses observations, le contribuable se trouve alors en mesure de connaître l'origine des redressements, et toute autre information complémentaire.

Avant l'écoulement du délai prescrit et suite à la première notification, le contribuable peut formuler son acceptation expresse, les bases d'impositions arrêtées deviennent définitive. L'administration doit tenir compte d'explications verbales et arguments raisonnables du contribuable et revoir les bases d'impositions pour établir la notification définitive. Cette dernière annonce l'achèvement de la procédure de vérification par l'émission du rôle et la rédaction du rapport de vérification.

2.2.4.2. La procédure de redressement unilatérale (non contradictoire) :

Cette procédure consiste à corriger d'office les bases d'imposition déclarées par le contribuable.

2.2.4.2.1. La rectification d'office :

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

¹ Code des procédures fiscales, Article 20-6, Algérie, 2018, P. 12.

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

2.2.4.2.2. La taxation d'office :

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

La procédure d'imposition d'office peut s'appliquer dans les cas suivants :

- Défaut ou retard dans le dépôt de certaines déclarations ;
- Défaut ou insuffisance de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications ;
- Opposition au contrôle fiscal ;
- Défaut de désignation d'un représentant en Algérie.

2.2.4.2.3. L'évaluation d'office des bases d'imposition :

« Cette procédure est mise en œuvre en cas d'opposition au contrôle fiscal. Elle présente les mêmes caractéristiques que la taxation d'office ».¹

Il est à préciser que cette opposition peut être empêchement (active) comme elle peut être refus de communiquer la comptabilité (passive).

Le contribuable peut également refuser le contrôle inopiné de l'existence et de l'état des documents comptables ou à la constatation des éléments physiques de l'exploitation.

2.2.5. Travaux de fin de vérification :

2.2.5.1. La notification des résultats (notification initiale) :

L'inspecteur rectifie les omissions ou insuffisances de déclarations relevé, soit à partir du bureau, soit en cours de vérification de comptabilité.

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

C'est ainsi que le contribuable a le droit d'assister d'un conseil de son choix pour discuter les propositions de redressements ou pour y répondre. La notification doit être suffisamment détaillée et motivée de manière à permettre au contribuable de reconstituer les bases d'imposition et de former ses observations ou de faire connaître son acceptation.

¹ Article 321 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA), Éd 2017, p104.

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

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

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

Par ailleurs, l'agent vérificateur doit donner toutes explications verbales utiles au contribuable sur le contenu de la notification si ce dernier demande des explications complémentaires, ceci avant expiration du délai de réponse imparti de quarante (40) jours. C'est ainsi que le contribuable peut même demander aux vérificateurs de revenir sur place pour vérifier des points nécessitant un déplacement.

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

Enfin, le vérificateur est tenu de transmettre au contribuable une notification définitive par lettre également détaillée et motivée lorsqu'il rejette ses recours. Mais dans certains cas particuliers, il peut arriver que les vérificateurs soient amenés à notifier plus d'une notification primitive.

Ce cas peut être rencontré lorsque « l'agent vérificateur rejette les observations du contribuable, il doit l'en informer par correspondance également détaillée et motivée. Si cette dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la reprise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations ».¹

2.2.5.2. Les opérations de clôture de contrôle (l'achèvement de la vérification) :

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

- ♦ Elle peut aboutir à un dégrèvement au profit du contribuable ; c'est le cas notamment, lorsque ce dernier a été taxé à tort par le service d'assiette ou lorsque des erreurs en sa défaveur se trouvent dans la comptabilité, le contribuable doit être informé de cette situation par écrit et un dégrèvement d'office est prononcé à son profit ;
- ♦ Elle peut confirmer les résultats déclarés, dans ce cas, le vérificateur doit transmettre un avis de redressement négatif ;

¹ Art.20-6, CPF, DGI, Algérie, 2018

- ♦ Enfin, un cas beaucoup plus fréquent, le contrôle a permis de relever des omissions, insuffisances ou des dissimulations. Les vérificateurs doivent alors procéder aux régularisations qui s'imposent.

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

2.2.5.3. Rédaction du rapport de vérification :

À la fin de la vérification, le contrôleur doit établir un rapport qui retrace l'ensemble des étapes de la vérification et ce rapport constitue :

- un compte rendu pour la hiérarchie ;
- un moyen de contrôle ;
- un outil de suivi des objectifs quantitatifs et qualitatifs.

2.2.5.4. Émission d'un rôle de régularisation et établissement des statistiques :

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

Enfin, des états de statistique sont établis par les vérificateurs et transmis à la (DIW) puis centraliser au niveau de la (DGI) pour analyser l'évolution à travers le temps et le degré d'attente des objectifs précédemment fixés.

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

2.2.5.5. Droits aux recours :

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

▪ Recours hiérarchique :

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

Le contribuable a également la possibilité de s'adresser au directeur des impôts de la wilaya ou au chef du SRV pour examiner les difficultés relatives au déroulement et aux résultats de la vérification. Il est porté de connaître le nom, le grade et l'adresse administrative de ces agents avant le début de la vérification.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, DRV, Algérie, éd 2003, p43.

- **Recours contentieux¹ :**

Dispose toujours après la mise en recouvrement des impositions de la garantie fondamentale pour la protection de ses droits que constitue le recours contentieux.

En effet, si un contribuable estime qu'il a été imposé sur une base excessive il peut adresser une réclamation, par simple lettre sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition, avant le 31/12 de l'année qui suit celle de la mise en recouvrement du rôle de régularisation.

- **Recours gracieux :**

Les contribuables peuvent demander la remise totale ou partielle des majorations des droits sanctionnant les irrégularités qu'ils ont commises. La demande est adressée, sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition, elle est appréciée en tenant compte à la fois de possibilités de paiement de l'intéressé, des circonstances particulières de l'affaire, du comportement habituel du contribuable et le cas échéant, des infractions antérieures relevées à son encontre.

3. Les limites (Insuffisances) des contrôles fiscaux :

L'objectif principal du contrôle fiscal est l'augmentation des recettes fiscales de l'État tout en minimisant les coûts, et cela dépend essentiellement de la bonne maîtrise des différentes phases du contrôle fiscal.

3.1. Les limites relatives au processus de la programmation :

3.1.1. Le caractère empirique et aléatoire de la sélection des dossiers à programmer :

Le choix des contribuables qui doivent faire objet de vérification se base sur des critères qui ne sont ni structurés ni uniformisés, cette sélection aléatoire est basée sur certains critères contenus dans les fiches de programmation et pour rendre ces critères plus pertinentes, nous avons besoin d'un personnel hautement qualifiés.

De plus, l'absence des données informatisées et centralisées dans des bases de données rend la tâche de sélection de plus en plus aléatoire.

3.1.2. Les limites relatives au délai d'exécution des contrôles :

La durée qui s'écoule entre l'examen sur pièce des dossiers fiscaux et la validation des programmes de vérification par la DRV est très longue et engendre une énorme perte de temps qui peut être utilisée à d'autres fins, comme l'amélioration des contrôles exécutés.

3.2. Les limites relatives aux instruments d'intervention :

Un ensemble de droit permet à l'administration fiscale de mieux exercer son activité de contrôle et accomplir ces missions.

¹ Les procédures du contentieux fiscal 2019, Direction des Relations Publiques et de la Communication, DGI, Algérie.

3.2.1. Droit de communication :

Ce droit pousse les contribuables à dévier vers certaines pratiques pour éluder l'impôt par la non déclaration, auprès de l'administration fiscale de tous les comptes bancaires qui transitent la majorité des transactions ; et le refus de la collaboration avec l'administration fiscale et l'envoi des renseignements nécessaires pour les recoupements.

De plus, l'administration fiscale est tenue par l'exploitation des données qui prend beaucoup de temps et arrive souvent à la dernière année de la période non prescrite.

3.2.2. Droit d'enquête :

Le droit d'enquête est le moyen le plus efficace pour découvrir l'usage des fausses factures, des factures fictives et détecter ceux qui exercent des activités informelles et illicites afin de pénaliser ceux qui exercent des activités sans se mettre aux lois et aux règlements en vigueur.

Ce droit peut être évoqué par des instructions de la part de la DRV ou à l'initiative de l'inspection territorialement compétente et cela en cas de présomption de manquement aux règles de facturation.

3.2.3. Droit de visite :

Le recours à cette procédure est rare, parce que la mise en œuvre doit être opérée d'une façon inopinée est soumise à un certain nombre de contraintes comme la demande d'autorisation judiciaire préalablement.

3.3. L'absence de recours à l'assistance administrative internationale :

Il existe des accords et des conventions bilatérales et/ou multilatérales, qui visent la lutte contre la fraude fiscale. Ces accords s'avèrent très utiles pour différentes fins, nous pouvons citer :

- La vérification des prix de transfert ;
- L'assurance de l'authenticité de certains documents ;
- La mise en évidence des situations patrimoniales des personnes physique à l'étranger.

3.4. Insuffisance des moyens dédiés à l'activité de la recherche :

Des insuffisances en matière des moyens mis à la disposition des structures chargées de l'activité de recherche ont été constatées. Ces insuffisances permettent à un nombre considérable de contribuables de bénéficier de l'expiration des délais de la prescription et d'échapper à l'impôt.

3.4.1. Au niveau des moyens matériels :

L'administration fiscale doit se doter d'énormes moyens matériels afin de garantir l'efficacité du contrôle fiscal et accomplir les objectifs prédéterminés. Mais, il a été constaté ce qui suit :

- Absence de véhicules de services pour certain contrôleurs, ce qui rend leur mission plus dure;

- Absence des bases de données informatisées ;
- Faible taux d'équipements en matériels d'informatique ;
- Archive des dossiers fiscaux non organisé.

3.4.2. Au niveau des moyens humains :

L'administration fiscale doit développer un arsenal répressif, sur le plan quantitatif et sur le plan qualitatif, pour assurer une présence et une couverture suffisante à l'échelle nationale. Ce dernier sera consacré à la lutte contre la fraude fiscale, on trouve :

- Un faible effectif des contrôleurs et vérificateurs compétents ;
- Un manque des formations continues et de mise à niveau des agents de l'administration fiscale.

3.5. Insuffisance dans la coordination entre les différentes structures de l'Etat:

La lutte contre la fraude fiscale nécessite une coordination parfaite entre les différentes structures de l'Etat.

En effet, la coordination avec la douane, les structures de sécurité et le ministère de commerce constitue la base indispensable pour la réussite à la lutte contre la fraude fiscale. Dans ce sens, il a été constaté un manque en matière de coordination entre les services de l'administration fiscale et les structures précédemment citées.

A signaler aussi que la coordination avec les institutions financières, qui est elle aussi faible, est de grande importance car ces dernières retracent toutes les transactions effectuées par les contribuables.

3.6. Absence de transparence dans les transactions commerciales :

Le marché parallèle a des conséquences néfastes sur l'économie du pays et cause de grosses pertes en termes de recettes fiscales pour le trésor public. Il influence négativement sur la transparence des transactions commerciales, sur le caractère concurrentiel du marché et permet aux fraudeurs d'échapper à l'impôt.

Malgré la diversité des critères de sélection des contribuables à vérifier, le contrôle fiscal est un bon moyen de lutte contre la fraude fiscale mais il incombe certaines insuffisances.

Conclusion du chapitre

A travers ce chapitre nous avons pu étudier en premier lieu le cadre théorique du contrôle fiscal, et en deuxième lieu nous avons vu l'aspect juridique et organisationnel du contrôle fiscal. Enfin nous avons décrit en détail le processus du contrôle fiscal.

A la fin de ce chapitre nous concluons que :

Le contrôle fiscal est un outil indispensable pour les pouvoirs publics, puisqu'il contribue à la protection des intérêts du trésor public, la détection de l'acte frauduleux, et aussi de diagnostiquer les motifs qui incitent les contribuables à commettre ce dernier. Il prend différentes formes, selon la situation du contribuable vérifié (entreprise, personne physique, la durée et l'impôt contrôlé...). Ce contrôle est généré par différentes causes qui viennent de sources différentes. De ce fait, certaines obligations et garanties sont attribués aux contribuables afin d'assurer le respect et l'égalité entre eux.

La vérification de la comptabilité est le moyen le plus efficace pour détecter les anomalies et les tentations de fraude. Lors de l'examen de la comptabilité elle doit être régulière et probante. Dans le cas contraire, l'administration fiscale fait un rejet de la comptabilité tout en procédant ensuite aux redressements fiscaux pour que le contribuable rectifie les insuffisances et donne des éclaircissements.

Et, pour mieux comprendre les différentes étapes du contrôle fiscal, nous allons étudier un dossier d'un contribuable après la présentation de l'organisation du (CDI) d'Alger centre et ça sera l'objet du dernier chapitre.

CHAPITRE 02 :

**LA COMPTABILITE
CREATIVE ET LE ROLE DU
CONTROLE FISCAL DANS
LA LUUTE CONTRE SA
PRATIQUE**

Introduction du chapitre

La comptabilité concerne l'enregistrement et la classification des opérations comptables afin de donner une image fidèle du statut de l'entreprise, en fonction d'un ensemble de normes et d'éthique qu'elle fixe. Mais ce concept a presque changé après la révolution industrielle, car la comptabilité a évolué jusqu'à la créativité, où les chefs d'entreprise ont eu recours à l'embellissement des états financiers dans un effort pour améliorer l'image de l'entreprise devant ses utilisateurs, ainsi que pour atteindre des objectifs personnels cachés en exploitant la comptabilité alternatives disponibles pour les comptables, ce qui affecte négativement la fiabilité des états financiers.

À ce moment-là, un nouveau ballon a été formé, connu sous le nom de "comptabilité créative", et ce ballon a commencé à gonfler jusqu'à ce qu'il explose, provoquant la faillite de quatre des plus grandes entreprises, commencer par la société " **ENRON** ", la société " **WORLD.COM** " spécialisée dans les communications, la société " **XEROX** " spécialisée dans le domaine des photocopieuses et la société " **MERS** " spécialisée dans le domaine de médicaments, et qui était en collusion avec les sociétés d'audit, qui étaient dirigées par la célèbre société d'audit " **Arthur Anderson** ", ce qui a produit un autre problème, qui est l'écart d'attentes, c'est-à-dire l'écart entre les résultats réels et ce que les tiers attend.

L'un des sujets les plus importants qui a occupé la pensée comptable après les scandales financiers du 19^{ème} siècle, est la fraude des rapports financiers, et la «comptabilité créative» est l'une des méthodes les plus liées à ce phénomène, elle cherche à cacher la performance réelle des entreprises afin d'obtenir des résultats bénéfiques pour l'entreprise, sans dépasser les principes et normes comptables qui sont coutumiers, mais en exploitant les éléments de flexibilité et de choix dans ces normes et principes.

La pratique de cette méthode à un impact très important sur la fiabilité des états financiers publiés par les entreprises, il est donc nécessaire de chercher des moyens de lutter contre la comptabilité créative et de la réduire, y compris le contrôle fiscal.

Ce chapitre est divisé en trois sections, dans la première on discute sur les généralités de la comptabilité créative, et dans la seconde, nous abordons les pratiques comptables créatives, et enfin, on a détaillées les méthodes de détection de ces pratiques ainsi que les procédures appliquées par le contrôleur pour les faire face.

Section 01 : le cadre théorique de la comptabilité créative

La comptabilité créative a vu le jour depuis le 19^e siècle et peut être a commencé lorsque les entreprises ont dû faire face à des difficultés dans la récession qui s'est produite au début de cette période où des pressions ont été exercées pour réaliser des profits, alors qu'il était difficile de trouver des bénéfices de toute nature ; et quand les entreprises ont découvert que les lois ne vous disent que ce qu'ils ne peuvent pas faire et non pas ce que vous pouvez faire. Donc si vous ne pouvez pas gagner des bénéfices, vous pouvez au moins les créer.

Au cours des deux dernières décennies, les spécialistes comptables et les contrôleurs ont étudié ce phénomène, qui a été abordé par certains dans un vocabulaire différent, mais porte le même concept, y compris la comptabilité créative ; la comptabilité innovante ; la comptabilité frauduleuse ; ou la comptabilité d'intention.

Dans cette section, nous présenterons les différentes définitions de la comptabilité créative, sa création, son perspective éthique, ses formes ainsi que ses motifs d'utilisation.

1. La définition et la création de la comptabilité créative :

1.1. La définition de la comptabilité créative :

Il est difficile de donner une définition de la comptabilité créative. Ce concept a fait l'objet de nombreuses définitions, qui ont été définies par différents points de vue, chacun en fonction de sa compétence.

✓ Définition académique:

La comptabilité créative est de convertir les chiffres comptables financiers de ce qu'ils sont vraiment à ce que les préparateurs veulent en exploitant les lacunes ou les ambiguïtés des normes comptables afin de fournir des images biaisées de la performance financière de l'entreprise, sans violer les dispositions des règles et des principes comptables.

✓ Du point de vue du comptable professionnel :

« Le processus comptable consiste à aborder et à résoudre les conflits entre les approches concurrents afin de présenter les résultats financiers. Cette flexibilité offre des possibilités de manipulation, ou de fraude. Ces activités comptables sont devenues connues sous le nom de comptabilité créative ».

✓ Du point de vue de l'analyste des investissements :

L'économiste **Adam Smith**, a déclaré « Nous avons estimé qu'une grande partie de la croissance apparente des bénéfices dans les années 1980 était le résultat d'une légère main de poudres comptables plutôt que le résultat de la croissance économique réelle ».¹

¹ Adam Smith, « Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations », Éd : W.Strahan and T.Cadell, Londres, 1976.

✓ **Du point de vue de ceux qui pensent que c'est de la manipulation :**

La comptabilité créative c'est la manipulation des rapports financiers pour atteindre un objectif caché, un processus que les comptables utilisent comme médiation, leur connaissance des principes comptables et des règles pour manipuler les valeurs des comptes liés aux entreprises.

✓ **Du point de vue de la presse économique :¹**

« Que chaque entreprise du pays traite ses bénéficiaires à sa manière, ou que chaque ensemble des comptes publiés est basé sur des livres soigneusement préparés, et que les chiffres obtenus par les investisseurs deux fois par an sont complètement modifiés afin de protéger et de dissimuler le crime et tout à fait légitimement, sa mère est la comptabilité créative ».

✓ **Du point de vue de chercheurs :²**

- BERTOLUS (1988), définit la comptabilité créative comme « l'art de truquer un bilan ».

- AUDAS (1993), la comptabilité d'intention ou créative est un instrument qui sert à améliorer les comptes présentés. Notamment, il s'agit d'un ensemble de pratiques utilisées en vue de donner une image flatteuse aux comptes.

- PASQUALINI (1993) soulignent qu'il s'agit d'une comptabilité faisant preuve d'une imagination comparable à celle dont les acteurs financiers font preuve en mettant en place de nouveaux instruments financiers.

À partir des définitions antérieures, nous avons tiré la définition suivante : La comptabilité créative est d'abord une technique et non pas une seconde comptabilité, mise en place par les acteurs de la gestion des données comptables et animé par des intentions (objectifs), son but majeur reste de celui d'offrir une image attirante des comptes.

La comptabilité créative a deux apparences, dont l'une est légale et approuvée par l'auditeur externe et résulte de l'avantage des lacunes dans les lois et les options disponibles dans les normes comptables multiples, mais l'autre est illégal et approuvé par l'auditeur externe comme un complice résultant de la manipulation et la distorsion des chiffres comptables pour montrer ce qu'ils préfèrent être et non pas ce qu'ils devraient être.

La comptabilité créative a pour objet de modifier, légalement ou non la présentation des comptes, par l'utilisation de principes et de lois comptables mal placés, afin de contourner l'entreprise qui semble être meilleure que la réalité, mais parfois dans un but de détérioration, notamment lorsqu'il s'agit de minimiser le résultat, pour échapper à certaines exigences fiscales.

Enfin, il importe d'éviter de confondre la comptabilité créative avec les fraudes, qui sont illégales et qui n'ont rien de créatif.

¹ Yann-Cédric Armel VANGAH « Les raisons de la comptabilité créative dans les entreprises ivoiriennes à travers une démarche par les entretiens », 2017, pp 3-4

² VANGAH Yann-Cédric Armel Et NGANTCHOU Alexis , "Les techniques de la pratique de comptabilité d'intention : le cas de la Côte d'Ivoire", p4 .

"D'après les expressions précédentes, il est clair que la comptabilité créative se caractérise par:

- La comptabilité créative est une forme de manipulation et de fraude dans la profession comptable;
- La pratique de la comptabilité créative change les valeurs comptables et les données en valeurs irréelles;
- Les pratiques comptables créatives se limitent à l'exercice du choix entre les principes établis, les normes et les règles comptables et peuvent donc être considérées comme légales ;
- Les praticiens créatifs ont souvent des compétences professionnelles comptables élevées qui leur permettent de manipuler, transformer et modifier les valeurs comme ils le souhaitent."¹

1.2. La création de la comptabilité créative :

Le développement de méthodes de production pendant la révolution industrielle a conduit à l'émergence de grandes unités de production qui absorbent d'énormes investissements d'actifs dans une taille au-delà de la capacité de la majorité des entreprises populaires qui ont prévalu dans les périodes précédentes, car le projet dirigé par une personne ou un certain nombre de partenaires n'est plus suffisant pour absorber les résultats de ce développement. Ainsi, une nouvelle forme de sociétés par actions qui ont eu recours à la vente de leurs actions à des financiers afin d'obtenir autant d'argent que possible propagation. Ces actionnaires, qui se connaissent à peine, sont incapables de gérer l'entreprise à temps plein et beaucoup d'entre eux n'ont pas suffisamment d'expérience et de savoir-faire², ce qui les a incités à nommer des agents pour gérer leur argent et étaient complètement libres de choisir des moyens et des méthodes pour contrôler ces fonds.

L'intérêt des gestionnaires est de réduire les impôts et les dividendes, l'intérêt des actionnaires est de maximiser le rendement de leurs placements, l'intérêt des employés est d'augmenter leurs diverses rémunérations administratives et les règlements fiscaux est de percevoir plus d'impôts. Ces conflits d'intérêts entre les différentes parties liées à l'organisation sont la principale source de la comptabilité créative. Ainsi que la multiplicité des solutions de rechange à la mesure et à l'estimation comptable contenues dans l'IAS (International Accounting Standards).

De plus, la nécessité d'attentes futures, d'apprécier et de juger personnellement, les différences du timing de certaines transactions financières et les différences dans la classification des états financiers ont donné aux gestionnaires la possibilité de créer des méthodes comptables capables de maximiser les avantages institutionnels ou personnels ou les deux. Ces facteurs sont illustrés dans le tableau ci-dessous.

¹ طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، 2010، ص: 88

² Türker SUSMUS & Dilek Demirrhan, "creative accounting: a brief history and conceptual framework", Akademik Bakış, 2013

Tableau N°04 : Facteurs d'émergence de la comptabilité créative

La liberté de choisir les principes comptables	La liberté des estimations comptables	Le temps d'exécution des opérations réelles
<p>Les règles et les politiques comptables permettent parfois à l'organisation de choisir parmi les diverses méthodes comptables qu'elle utilise dans la préparation de ses listes financières, où de nombreuses normes comptables permettent de choisir parmi les différentes alternatives comptables, ce qui permet à l'organisation de choisir des méthodes comptables adaptées à ses objectifs et qui permettent d'obtenir la meilleure image du rendement de l'organisation. Par exemple, dans de nombreux pays, les institutions sont autorisées à choisir entre une politique d'extinction des dépenses de recherche et développement une fois qu'elles se produisent, ou de les sortir et de les éteindre pendant la durée du projet.</p>	<p>La préparation de certains processus comptables comprend un degré élevé d'appréciation, jugement et attente personnels, permettant à la direction de contourner ces estimations afin d'atteindre des objectifs prédéterminés, comme l'estimation de la durée de vie productive des actifs aux fins du calcul de l'amortissement, ces estimations sont habituellement faites au sein de l'organisation, ce qui donne au comptable créatif la possibilité de manipuler d'une façon inopinée et difficile à découvrir, et ceci à travers le biais dans la préparation de ces estimations selon les besoins de la direction et de leur désir d'influencer les états financiers en termes d'amplification ou de sous-évaluation.</p>	<p>Le contrôle du temps d'exécution de certaines opérations réelles peut donner l'impression souhaitée des comptes et des états financiers de l'institution. Si le dirigeant est libre d'effectuer certaines opérations au moment qu'il juge approprié, il peut reporter ou accélérer la mise en œuvre de ces opérations, afin d'atteindre certains objectifs, par exemple, si l'entreprise a un certain investissement de 1 million de dollars en valeur actuelle, dans ce cas, les administrateurs sont libres de choisir l'année où ils souhaitent vendre cet investissement et ça se reflétera certainement dans l'augmentation ou la réduction des bénéfices dans la clôture des comptes.</p>

Source : Elaboré par nos-soins à base de données trouvées dans "the Determining Factors of Creative Accounting"

2. Les formes de la comptabilité créative et son perspective éthique :

2.1. Les formes de la comptabilité créative :

Il existe de nombreux types et formes de manipulation et falsification des comptes visant à embellir la situation financière. Ces formulaires peuvent être limités à :

2.1.1. Comptabilité utilitaire (Aggressive Accounting)¹ :

Elle dépend de la sélection et de l'application de méthodes comptables spécifiques pour atteindre des objectifs souhaitables, tels que la réalisation de profits élevés, que ce soit les pratiques comptables sont fondées ou non sur des principes comptables établis.

¹ POURQUERY (1991). La créativité en comptabilité. Semaine juridique (J.C.P), Ed. E., droit comptable, 25 février 1993, n°224.

2.1.2. Gestion du revenu (Earnings Management):

C'est la manipulation des revenus afin d'atteindre un objectif prédéfini par la direction, ou prédit par un analyste financier, ou d'être compatible avec les mesures de travail.

2.1.3. Adoucissement de la situation du revenu (Income Smoothing):¹

Il s'agit d'une forme de manipulation du revenu, y compris le transfert de revenus entre des périodes de niveau variable, par la réduction du revenu dans les années à revenu élevé et le transférant à des années de mauvais revenu.

Autrement dit, c'est la réduction des gains de revenu accrus et de les maintenir sous la forme d'allocations pour les mauvaises périodes de revenu.

2.1.4. Manipulation des rapports financiers (Fraudulent Financial Reporting) :

La manipulation des rapports financiers est définie comme montrant délibérément de fausses déclarations, supprimant ou cachant certaines valeurs dans les états financiers, dans le but de tromper les utilisateurs de ces états, et ce type de manipulation est illégal.

2.1.5. Pratiques comptables créatifs (Creative Accounting Practices)²:

La comptabilité créative est l'utilisation des pratiques qui s'écartent des pratiques comptables standards, et qui se caractérisent par l'utilisation de méthodes et de pratiques modernes, complexes et novatrices pour obtenir des profits simulés en manipulant les valeurs des dépenses et des revenus.

2.2. La perspective éthique de la comptabilité créative :

L'éthique d'affaire est définie comme le système de principes éthiques et la mesure de bon comportement professionnel, Au milieu des scandales financiers les entreprises sont obligées d'établir des lignes directrices éthiques strictes qui guideront la conduite des membres du conseil d'administration, des administrateurs et des employés.

Toutes les analyses qui ont été menées sur les méthodes d'effondrement ont montré qu'il existe un déséquilibre majeur dans l'éthique et l'exercice des professions de la comptabilité et de l'audit. Du point de vue académique, les chercheurs ont souligné les effets négatifs de suivre les méthodes de comptabilité créative, mais au niveau de la réglementation et de la fragmentation, de nombreux législateurs se sont intéressés aux méthodes comptables créatives, et ont publié plusieurs règles pour aborder les pratiques comptables créatives, et ont incité les comités des normes comptables à examiner la validité et l'efficacité des normes comptables pour aborder ces pratiques.

Bien qu'il existe une claire contraste des opinions sur les moyens négatifs ou positifs d'enrichir les états financiers et que chaque opinion a ceux qui les défendent et ont leur point

¹ Cette expression est la traduction de Income Smoothing (voir Breton et Chenail, 1997 ; Belkaoui et Picur, 1984 ; Trueman et Titman, 1988).

² Cette expression est la traduction de Creative Accounting Practices

de vue et argument, toutes les entrées théoriques à la science comptable ont un aspect moral basé sur trois principes moraux:

- **La justice** : Cela signifie qu'il existe des conditions et des fondements équitables pour le traitement entre toutes les parties.
- **Honnêteté** : C'est se conformer à la vérité.
- **Non aligné** : La mise en place des rapports comptables d'une manière qui sert toutes les catégories d'utilisateurs sans disperser.

La direction peut recourir à une modification des règles comptables applicables visant à obtenir des informations plus appropriées ou à atteindre la croissance et la stabilité de l'unité économique, considérant ainsi un comportement efficace, et l'administration peut viser à atteindre des objectifs ou des intérêts personnels et se prépare à un comportement opportuniste. Il est donc difficile de contester les intentions de la direction en la matière, d'autant plus que la plupart des actions de l'administration sont souvent légales et conformes aux principes comptables habituels, qui relèvent de leur autorité et de leur responsabilité.

On peut donc dire qu'il existe un ensemble de caractéristiques selon lesquelles la méthode comptable dans la comptabilité créative doit être caractérisée pour être moralement acceptable:

- L'utilisateur n'a pas besoin de faire des opérations fictives (irrélles) avec d'autres cadres externes.
- La méthode utilisée doit être conforme aux principes comptables communs.
- L'entreprise devrait continuer à utiliser cette méthode pendant une série de périodes consécutives.
- La méthode utilisée devrait permettre de modifier le chiffre d'affaires sans placer l'entreprise dans d'autres travaux non souhaitables à l'avenir.

L'étude suggère que la comptabilité créative peut être considérée comme un comportement immoral en raison de ses graves irrégularités poursuivies par les comptables dans leur profession, afin d'atteindre les objectifs d'une certaine catégorie au détriment d'autres catégories, sachant que ceux-ci L'avantage peut être instantané et à court terme et reviendra à des abus majeurs et indicible qui doit être abordé plus tard, de sorte que ces comportements et pratiques doivent être traités afin d'obtenir des données financières transparentes et fiables¹.

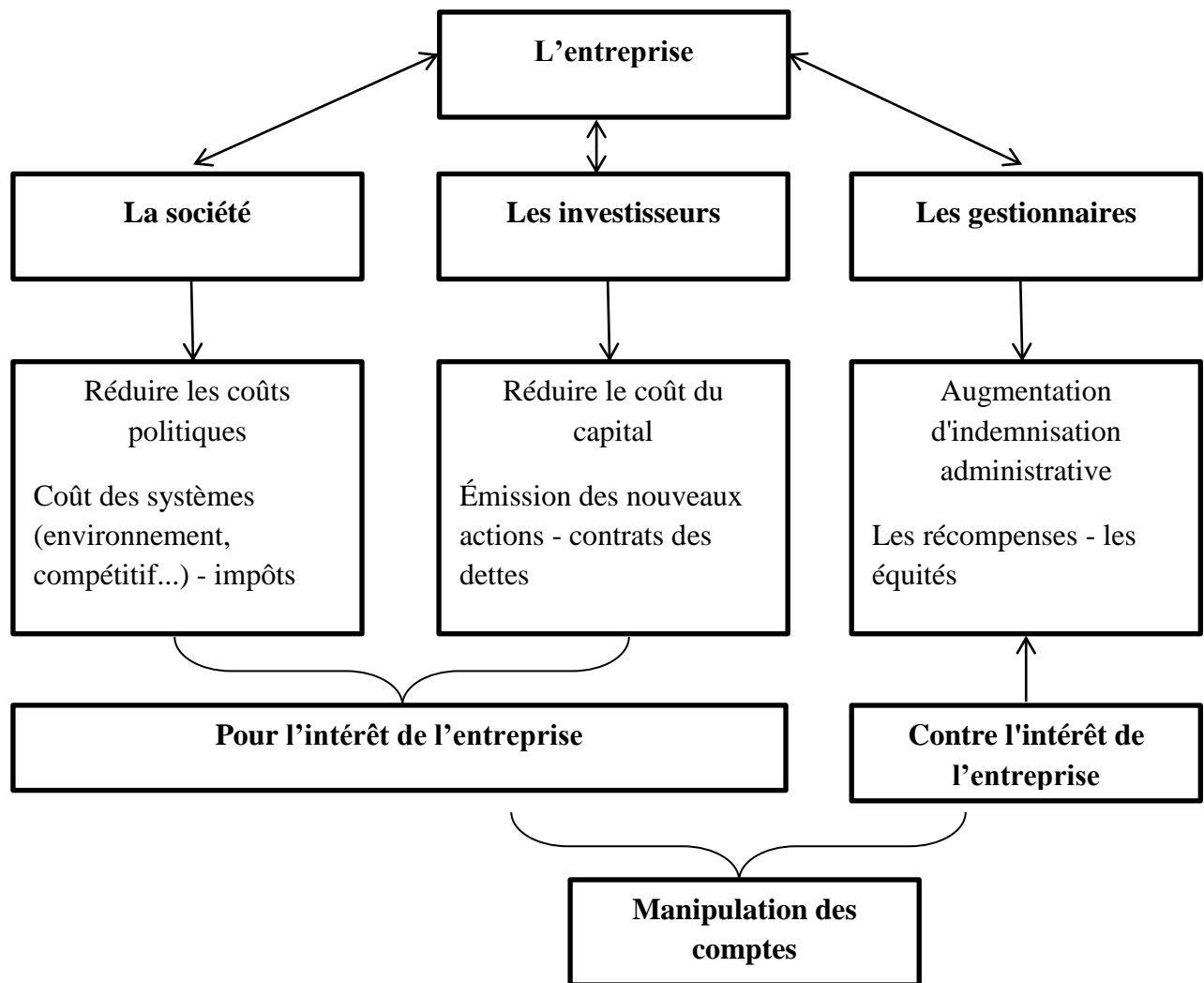
3. Les motifs d'utilisation de la comptabilité créative :

A chaque fois que l'entreprise fait face à des décisions importantes, elle s'empresse d'utiliser des pratiques comptables créatives et parmi les motivations qui poussent la direction pour l'utilisation de la comptabilité créative sont les suivantes :

¹ عماد سليم الأغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" مذكرة . ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص ص 106- 108. disponible sur: <http://alqashi.com/th/th46.pdf> vue le 25/05/2021 à 19:39

- **Pour influencer la réputation positive de l'entreprise sur le marché :**
Des méthodes comptables créatives sont parfois utilisées pour améliorer la valeur financière liée à la performance de l'entreprise, dont les conditions opérationnelles ou d'investissement ne permettent pas cette amélioration naturellement et sans l'intervention de la direction de l'entreprise, et si cette intervention ne se produit pas l'entreprise sera affectée négativement sur le marché, surtout devant ses actionnaires, de sorte que l'un des motifs de l'utilisation de méthodes comptables créatives est d'affecter positivement la réputation de l'organisation.
- **Pour la fraude fiscale :**
Les préparateurs d'états financiers impliqués dans la comptabilité créative exploitent certaines politiques comptables et lacunes juridiques afin de donner une impression trompeuse des bénéfices pour servir leurs divers buts et objectifs, et il existe de nombreuses méthodes et pratiques utilisées dans la gestion des bénéfices et l'embellissement des revenus.
L'évasion fiscale est l'un des principaux motifs d'utiliser la comptabilité créative avec le soutien des propriétaires et en coopération avec l'auditeur externe en réduisant les bénéfices et les revenus et en augmentant les dépenses afin de réduire l'assiette fiscale.
- **Pour la classification professionnelle :**
De nombreuses entreprises opérant dans le même secteur se disputent une note avancée par rapport à leurs concurrents dans les processus de classification professionnelle menés par certaines institutions internationales et locales; cette évaluation est fondée sur de nombreux critères, y compris l'évaluation de la valeur financière et la position de l'entreprise en termes de solidité financière; cela est certainement déduit par les états financiers publiés par ces sociétés, c'est pourquoi de nombreuses entreprises ont eu recours à l'amélioration de leurs états financiers pour obtenir une note avancée en utilisant diverses méthodes comptables créatives.
- **Pour augmenter des emprunts auprès des banques :**
De nombreuses banques commerciales utilisent une série de normes et d'indicateurs de crédit pour évaluer le rendement des établissements commerciaux, avant d'accorder les prêts, de sorte que ces établissements utilisent une comptabilité créative pour améliorer ces indicateurs et normes, ce qui aura un impact positif sur la décision d'accorder des prêts.
- **Pour réaliser des intérêts personnels :**
Les gains personnels sont l'un des moteurs les plus importants de l'utilisation de la comptabilité créative en coopération avec l'auditeur externe et au détriment de toutes les parties prenantes de l'entreprise, et parfois même au détriment de l'économie et de la société, comme cela a été clairement démontré pendant la crise financière.

Figure N°03 : Les motivations de la pratique de la comptabilité créative du point de vue de STOLOWY et BRETON



Source : STOLOWY, 2009, « Comptabilité créative », Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, 2^{ème} édition, Economica, p187.

Nous essayons de faire une petite explication de la figure ci-dessus en suivant:

1) La relation de l'entreprise avec la société :

En raison de cette relation, l'entreprise supporte une série de coûts, appelés coûts politiques, composés de coûts de régularisation, des coûts environnementaux et des coûts résultant de la concurrence en plus des taxes, et la direction vise à réduire ces coûts, et donc la manipulation est en faveur de l'entreprise.

2) La relation de l'entreprise avec les investisseurs :

Cette relation découle de la nécessité pour l'organisation d'obtenir le financement nécessaire pour elle au moindre coût, et cela se fait par l'émission de nouvelles actions ou par dettes, et doit donc se conformer aux exigences pour obtenir le financement imposé par les institutions donatrices, qui exigent une excellente situation financière, et nous notons ici que la manipulation est dans l'intérêt de l'entreprise.

3) La relation de l'entreprise avec les gestionnaires:

La manipulation de la direction ici vise à prêcher sa richesse, quand il y a des récompenses associées au profit réalisé par les gestionnaires, il y a des incitations à la manipulation, donc la manipulation de la gestion ici est contre l'intérêt de l'entreprise, contrairement aux premier et deuxième cas.

Section 02 : Les pratiques comptables créatives

Les méthodes comptables créatives peuvent être limitées par des domaines comptables, il existe des méthodes créatives de comptabilité, de vérification et de divulgation. D'autres divisent ces méthodes d'une manière qui vise à aider à détecter les pratiques comptables créatives des utilisateurs d'états financiers.

Les méthodes comptables créatives pratiquées dans les entreprises ne vont pas au-delà de quatre, elles sont soit des manipulations dans la divulgation, le timing, l'estimation ou la classification.

Dans cette section nous identifions les méthodes comptables créatives les plus pratiquées par les entreprises pour influencer leurs rapports financiers, et il convient de noter que ces méthodes ne sont pas en conflit avec les principes comptables, mais tombent dans la zone grise, et peuvent être comprises sur plus d'une forme.

1. Les méthodes utilisées en comptabilité créative :

1.1. Les pratiques comptables créatives dans la divulgation :

1.1.1. Financement hors bilan :

Certaines entreprises ont recours à ne pas divulguer des opérations de financement d'une importance relative dans l'entreprise, où elles effectuent des opérations qui augmentent leurs obligations sans montrer cette augmentation dans leur bilans, ont appelé le financement hors bilan (ou financement caché), et sont définies comme « le financement ou le refinancement des opérations de l'entreprise sans apparaître dans son bilan, sans s'écarter des exigences réglementaires, et avec des innovations comptables »¹, ce mode de financement vise principalement à contrôler les ratios d'endettement.

- ♦ **Contrats de location:** Les formes de financement hors bilan consistent en un bail irrévocable à long terme, qui est inscrit dans les livres de l'entreprise à titre de contrat de location-exploitation parce qu'il ne satisfait pas aux exigences pour être considéré comme un contrat de location-acquisition. Par conséquent, la valeur actuelle du contrat n'apparaît pas dans la liste de la situation financière;
- ♦ **Facilités spéciales:** la création de la société mère d'une filiale pour exercer une activité particulière, et le transfert d'une partie des actifs et obligations de la société à la filiale sans les incorporer dans les états financiers de la société mère en appliquant certaines méthodes pour échapper aux conditions de son intégration. Il vise à : Obtenir

¹ BERTOLUS Jean-Jérôme, « L'art de truquer un bilan », Science & vie économique n°40, juin 1988, p17.

un financement à faible coût, l'évasion fiscale et obtenir des gains fictifs en vendant des actifs de la société mère à des filiales, ce qui créerait des gains pour la société comme si un autre actif avait été vendu à une autre société.

1.1.2. Changements comptables :

Les entreprises apportent parfois des modifications comptables qui affectent leurs résultats financiers d'une manière ou d'une autre, que ce soit dans les conventions comptables, les estimations comptables ou les changements dans l'unité comptable. La modification des méthodes comptables de la direction de l'entreprise est l'outil génératrice de bénéfices le plus célèbre où la gestion facultative disponible dans ce domaine est exploitée conformément à ses objectifs.

- ♦ **Changements de méthodes comptables¹** : La norme générale d'offre et d'information stipule qu'en cas de changement de méthode comptable, la nouvelle convention comptable doit être appliquée rétroactivement, en ajustant les états financiers de tous les exercices financiers offerts, sauf dans les cas où les états financiers nécessaires à l'ajustement ne peuvent être raisonnablement déterminés.
- ♦ **Changements dans les estimations comptables²** : Par exemple, les conditions économiques entourant l'utilisation de l'actif changent, ou certaines choses qui étaient inconnues ou imprévisibles surviennent. Les perceptions des gestionnaires et leur capacité d'apprécier et de juger peuvent également s'élargir, ce qui oblige la direction à reconsidérer le calcul de différentes estimations telles que la valeur des actifs et la durée de vie; et la valeur de la ferraille en fin de vie productive.
- ♦ **Changements dans les unités comptables:** Comprend le changement de forme de l'unité comptable. par exemple, les fusions des sociétés et la consolidation des états financiers, ainsi que les changements dans les ratios de propriété affectant le contrôle des sociétés.

1.2. Les pratiques comptables créatives dans le temps :

1.2.1. Reconnaissance des recettes :

La manipulation de la comptabilisation des recettes est l'une des violations les plus divulguées révélées par la commission de la Bourse de New York, où le pourcentage d'irrégularités liées à la comptabilisation des recettes non réalisés représentait 70 % du total des violations de la comptabilité publiées par la commission en 1972 à 1979, et malgré l'importance de la manipulation de la reconnaissance des recettes, elle est considérée comme le domaine le moins étudié en ce qui concerne la comptabilité créative.

Les études comptables portant sur les pratiques potentielles de comptabilisation des recettes ont mentionné la comptabilisation des recettes fictives, mais elles vont au-delà de la comptabilité créative à la fraude, de sorte que le discours dans cette partie se limite à :

¹ Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital Economy, June 2019, p87.

² Ibid, p91.

- ♦ **Accélération de la comptabilisation des recettes** : c'est-à-dire enregistrer les recettes au moment du service et avant l'achèvement, ou les enregistrer avant l'expédition des marchandises ou avant de confirmer l'achèvement de la transaction et l'acceptation du client, ou malgré l'incertitude de la capacité de payer du client, et si les normes comptables standard prévoient que les recettes ne doivent pas être constatés qu'après l'envoi des marchandises, certaines entreprises envoient une partie des marchandises aux distributeurs ou aux clients attendus et enregistrent les recettes dans leurs registres, si la probabilité de retour de ces marchandises est élevée, elles ne reviendront que dans une période comptable suivant la période où les recettes sont annoncées.¹

1.2.2. Reconnaissance des dépenses :

La comptabilité des dépenses est l'un des domaines comptables qui dépendent fortement des attentes et des estimations, ce qui permettent aux entreprises de contrôler leurs chiffres pour plus/moins de bénéfices selon le besoin.

Le transfert des charges à des exercices comptables ultérieurs ou antérieurs est la méthode la plus courante de comptabilisation des dépenses.

1.3. Méthodes comptables créatifs d'estimation :

Les méthodes d'estimation peuvent être limitées aux éléments suivants :

- ♦ **Politiques de capitalisation des dépenses**: Certaines entreprises profitent des différentes méthodes comptables disponibles pour faire face aux dépenses, car certaines dépenses engagées par la direction peuvent être liées à des bénéfices futurs qui sont capitalisés puis éteints dans la mesure où les bénéfices sont attendus conformément aux principes comptables établis, cette procédure exige beaucoup d'estimation et de jugement personnel, ce qui en fait l'une des méthodes les plus célèbres de manipulation des dépenses et des revenus.

Les dépenses de recherche et développement, les dépenses de construction, conception, et de protection des sites Web, et certaines dépenses directes de marketing et de publicité liées à la conception, à l'impression et à la diffusion de catalogues, brochures, ainsi que les dépenses d'exploration pétrolière dans les compagnies pétrolières sur l'un des sites de l'entreprise, sont autant d'exemples où les entreprises manipulent les dépenses, car elles peuvent être considérées comme des dépenses de revenus capitalisées.

- ♦ **L'amortissement d'actifs immobilisés**: les entreprises utilisent la méthode facultative de calcul de l'amortissement conformément à l'intérêt de leur situation financière. Soit en facturant les premières années à une prime d'amortissement plus élevée (amortissement dégressif), soit la répartition des coûts sur la durée de vie productive estimée (amortissement linéaire).

¹ معاذ بوعروج؛ "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛ 2017؛ جامعة أم البواقي؛ ص56

D'autre part, les principes comptables ne comportent aucune condition précisant la durée de l'amortissement des immobilisations, ce qui donne à la direction la possibilité d'augmenter ou de réduire l'âge des actifs selon les besoins, afin d'obtenir des dépenses moindres ou plus grasses et ainsi de contrôler les bénéfices, car la valeur comptable de l'actif est directement proportionnelle à son âge. L'augmentation de la durée d'amortissement de l'actif signifie réduire le taux d'amortissement, augmentant ainsi la valeur de l'actif dans la liste de la situation financière, et vice versa.

- ♦ **Débiteurs et créanciers:** Par l'intermédiaire des débiteurs, la gestion des recettes est manipulée/effectuée non seulement dans la constatation des recettes, mais même dans l'évaluation des comptes des débiteurs, où les comptes dus sont évalués conformément à la politique de prudence en établissant une coutume pour les créances douteuses soustraites du total des débiteurs.

La société, qui souhaite gonfler ses revenus même temporairement, réduit la provision pour créances douteuses et augmente ainsi les bénéfices, et si elle estime que la provision enregistrer dans le bilan est trop, elle réduit son montant et obtient une augmentation des bénéfices et vice versa. La société peut surestimer la provision au cours des bons exercices afin de créer des réserves qui peuvent être utilisées dans les mauvaises années afin de contrôler les fluctuations des bénéfices.

- ♦ **Stocks de marchandise:** La surestimation des stocks réduit le coût des biens vendus et augmente le bénéfice net, dont la plus simple est peut-être que le nombre réel d'articles en stock est surévalué, mais il s'agit d'une fraude explicite.

Il existe plus d'une façon de mesurer le flux des stocks, chacun affectant différemment et la direction choisit la façon la plus appropriée pour ses objectifs, et l'évaluation des stocks permet à la direction de choisir le bon prix du marché, et si les éléments de stocks sont obsolètes ou lents, leur valeur marchande diminue, ce qui nécessite un jugement personnel pour réduire ou non les stocks. et comme méthode comptable créative, les entreprises ont recours à reporter la dévaluation des stocks.

1.4. Méthodes comptables créatifs en classification et présentation :

1.4.1. La liste des revenus :

La liste des revenus est l'un des états financiers les plus importants pour l'investisseur, elle contient des chiffres de base utiliser pour l'analyse financière, tels que le bénéfice d'exploitation, le bénéfice net ...etc. et la comptabilité créative tourne autour de l'accélération ou le retard des dépenses, des recettes, des gains ou des pertes, c'est-à-dire le transfert entre les périodes comptables, cela se fait dans la liste des revenus en manipulant les notations et les clarifications dans la liste des revenus pour la période à changer. Ou en manipulant la classification des éléments inhabituels ou non récurrents qui peuvent être inclus dans la liste de revenus, y compris les pertes causées par des catastrophes naturelles, ou l'incidence des changements comptables résultant du changement de politique comptable, la modification des estimations ou la correction des erreurs comptables.

La direction recourt à la classification des gains de ventes d'actifs parmi les éléments d'exploitation afin d'augmenter le bénéfice d'exploitation net et d'inclure les pertes parmi les éléments non récurrents afin d'éviter d'affecter les résultats opérationnels.

1.4.2. Investissements :

WORLDCOM, qui a été mis en faillite par l'utilisation de méthodes comptables créatives en 2002, a signalé des irrégularités comptables d'une valeur de 3,85 milliards de dollars, et les résultats préliminaires de l'enquête ont indiqué que l'entreprise avait effectué des transferts entre comptes internes, notamment en enregistrant les coûts d'exploitation d'autres réseaux de sociétés de télécommunications, comme des investissements à long terme qui lui ont permis de cacher une partie de ses dépenses, de gonfler ses flux financiers et de montrer des bénéfices irréels.¹

2. Méthodes comptables créatives utilisées dans les états financiers :

En plus des pratiques mentionnées ci-dessus, autres méthodes comptables créatives peuvent être utilisées dans les états financiers, et sont limité à trois groupes principaux.

« Les états financiers sont manipulés par de nombreuses méthodes et pratiques, et pour apprendre à pratiquer la fraude et les astuces comptables dans les rapports financiers et identifier certains problèmes et astuces en matière de flux de trésorerie :

- enregistrer les recettes à la réception de liquidités, bien que des obligations demeurent;
- utiliser la souplesse de la loi pour classer les flux de trésorerie;
- prendre des mesures qui dépassent les limites de la loi ».²

Sur la base des recherches et des opinions d'experts et de spécialistes dans ce domaine, il a été constaté que les domaines de manipulation sont la situation financière, la liste des revenus et la liste des flux de trésorerie.

2.1. Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des situations financières :

C'est un état financier montrant la situation financière de l'entreprise au cours d'une période donnée, comprenant les actifs de l'entreprise, ses obligations et ses droits de propriété, cette liste est préparée pour permettre aux utilisateurs de s'informer sur la situation financière de l'entreprise. Les manipulations dans la liste des situations financières à l'aide de méthodes comptables créatives peuvent être présentées comme suit:

- ♦ **Les actifs non courant** : le principe du coût historique n'est pas respecté pour indiquer la valeur cotée dans le bilan, et de suivre la méthode de réévaluation et de montrer l'excédent dans la liste des revenus au lieu de le montrer dans les droits des actionnaires, ainsi que pour manipuler les ratios d'amortissement habituels des actifs par les réduire de celle utilisé sur le marché, en plus d'apporter des modifications injustifiées dans l'utilisation des méthodes d'amortissement, telles que le changement de méthode d'amortissement linéaire vers le dégressive ou vice versa.

¹ <https://www.zdnet.fr/actualites/worldcom-chronique-de-la-plus-grosse-faillite-de-l-histoire-americaine-2120818.htm> visité le 27/05/2021 à 14:59

² ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص 50.

- ♦ **Placements négociés** : les prix du marché utilisés pour évaluer le portefeuille de titres sont manipulés, ainsi que de faire de réductions injustifiées sur les allocations de prix bas.
- ♦ **Engagements à long terme**: comme l'obtention de prêts à long terme avant l'annonce du bilan, dans le but de les utiliser pour remplir des prêts à court terme, pour améliorer les ratios de liquidité.
- ♦ **Inventaire** : les processus de manipulation sont concentrés dans la fourniture d'états d'inventaire d'articles de biens stagnants et obsolètes, en plus des processus de manipulation des prix d'évaluation des stocks et le changement injustifié dans le mode de fixation du prix des stocks.
- ♦ **Droits des actionnaires** : Par exemple, l'ajout des gains des années précédentes au bénéfice net de cette année, au lieu de les traiter dans les bénéfices non répartis.
- ♦ La non-divulgence des éléments monétaires cotés et la manipulation des taux de change utilisés pour traduire les éléments de trésorerie disponibles en devises étrangères.
- ♦ Prouver les actifs potentiels avant qu'ils ne soient confirmés comme étant vérifiés, Par exemple, prouvé des revenus attendus par la poursuite d'un client, avant de le condamner.

2.2. Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des revenus :

La liste des revenus présente les résultats de l'exploitation de l'entreprise, y compris tous les revenus et les dépenses.

Les méthodes les plus utilisées pour manipuler la liste des revenus dans le cadre d'une comptabilité créative peuvent être examinées comme suit :¹

- ♦ **L'enregistrement rapide des revenus**: selon les règles établies, les revenus sont enregistrés après l'achèvement du processus d'échange d'intérêts, et dans ce processus, les revenus sont comptabilisés avant que le processus lui-même ne soit achevé sur le terrain et avant l'échange d'intérêts;
- ♦ **Afin d'enregistrer une fausse recette** : cette méthode consiste à enregistrer des recettes imaginaires ou fausses;
- ♦ **Augmentation des recettes par un rendement unique** : L'augmentation des recettes d'un exercice financier déterminé par une augmentation unique. Ce type de manipulation se pratique par l'utilisation de plusieurs méthodes qui peuvent être gérées par l'entreprise, ces pratiques donnent une image positive de la gestion de l'entreprise par l'augmentation de ses revenus et bénéfices alors que sa performance est mauvaise. En soulignant qu'il est le résultat d'autres aspects pratiques fondamentaux et autres;

¹ أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.

- ♦ **Transfert des charges courantes à des exercices comptables antérieurs ou ultérieurs** : ce type de manipulation est lié aux comptes d’actifs, on sait que les coûts des affaires peuvent conduire à des avantages à court terme tels que les loyers, les salaires et les publicités qui sont déduites directement des revenus, et peuvent conduire à des avantages à long terme tels que les bâtiments et les machines qui sont des actifs amortis à long terme;
- ♦ **Transfert des recettes courantes à une période ultérieure**: cette méthode vise à réduire les bénéfices actuel et les transférer à un exercice financier ultérieur, cette méthode est généralement utilisée lorsque les conditions de l’entreprise au cours de l’année en cours sont excellentes et que ces bénéfices sont transférés à des périodes futures potentiellement difficiles;

2.3. Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des flux de trésorerie :

La liste des flux de trésorerie montre tous les flux de trésorerie entrants et sortants sur une certaine période de temps en termes de sources et d’utilisations. L’objectif de cette liste est d’aider les investisseurs, les créanciers, les chercheurs et d’autres personnes à analyser la liquidité en fournissant des informations appropriées sur les sources de trésorerie comme suit:

- Le comptable classifié les dépenses au dépenses d’investissement ou de financement et vice versa, et ces procédures et pratiques n’affectent pas ou ne modifient pas les valeurs final;
- L’entreprise peut également payer et enregistrer les coûts de développement des capitaux en tant que flux de trésorerie d’investissement, et donc ces pratiques augmentent les flux de trésorerie entrants;
- La possibilité de manipuler les flux de trésorerie afin d’échapper partiellement aux paiements d’impôts par des ajustements des flux de trésorerie, comme la réduction des gains d’investissement et de certains droits de propriété, ainsi que la solution pour les opérations non-achevées qui affecte les flux de trésorerie opérationnels. Tout encaissement reçu à la suite des processus non-achevés est considérée comme le résultat d’activités d’investissement, lors du calcul des flux de trésorerie opérationnels la fourniture des gains ou des pertes des opérations non-achevées est déduite du bénéfice net.

Le tableau suivant est un résumé des méthodes comptables créatives dans les états financiers :

Tableau N°05 : Les méthodes comptables créatives dans les états financiers

La liste des revenus	Liste des situations financières	Liste des flux de trésorerie
Les revenus sont enregistrés rapidement dans le processus de vente est encore incertain	La surévaluation des actifs incorporels tels que les marques commerciales.	Les dépenses opérationnelles sont comptabilisées comme dépenses de placement ou dépenses financières, ou vice versa.
L’enregistrement d’une fausse recette	Le non-respect du principe du coût historique des	L’entreprise peut payer et enregistrer les coûts de

	immobilisations contenues dans le bilan.	développement des capitaux en tant que flux de trésorerie d'investissement et non pas des flux de trésorerie opérationnels.
L'augmentation des recettes par un rendement unique	La manipulation des prix de marché pour les investissements négociés.	La manipulation des flux de trésorerie afin d'échapper partiellement aux paiements d'impôts.
Le transfert des charges courantes vers des périodes comptables antérieures ou ultérieures.	La non-divulgence des éléments de trésorerie.	La manipulation des revenus afin d'éliminer les articles non fréquents ainsi que la non-classification des actions détenues par l'établissement comme actions de négociation.
Le transfert des recettes courantes à une période ultérieure.	La non-divulgence des dettes en défaut.	
L'enregistrement ou la réduction inapproprié des obligations.	La modification des méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les placements à long terme.	
Le transfert des dépenses futures à l'exercice en cours pour des circonstances particulières.	Le non-enregistrement des versements dus de prêts à long terme dans les obligations à court terme de l'année en cours	
	Ajouter les gains des années précédentes au bénéfice net de l'année en cours.	
	Obtenir des prêts à long terme avant l'annonce du bilan.	

Source : عمر إقبال المشهداني، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، ص 15

Section 03 : Les méthodes de détection de pratiques comptables créatives

1. Les méthodes et les moyens modernes de détection des pratiques comptables créatifs :

Il ne fait aucun doute que la lutte contre les pratiques comptables créatifs est difficile et complexe, de sorte que ceux qui s'intéressent à ce domaine devraient constamment chercher les développements de la comptabilité créative afin de détecter et d'essayer ensuite de réduire ces pratiques, on a illustré les moyens les plus importants utilisés pour détecter et réduire les pratiques comptables créatifs:

- L'idée de comités d'audit a émergé aux États-Unis après les chocs financiers résultant de la manipulation des rapports financiers, qui ont entraîné la création de la Bourse de New York (NYSE) et du marché financier américain. Sa mission est d'identifier l'auditeur externe et ses honoraires pour tenter d'augmenter son indépendance lors de l'expression d'opinions sur les états financiers émises par les entreprises, c'est pourquoi, en 1967, l'American Institute of Chartered Accountants (AICPA) a recommandé que toutes les sociétés, qu'elles soient cotées en bourse ou publiques, établissent un comité d'audit. En 1972, Securities and Exchange Commission (SEC) a recommandé que les entreprises soient obligées d'établir un comité d'audit. En 1978, la NYSE oblige toutes les sociétés cotées de mettre en place des comités d'audit.
- Après les effondrements économiques et les crises financières subies par de nombreuses économies des pays d'Asie de l'Est, d'Amérique latine et de la Russie à la fin du 20ème siècle, les effondrements financiers sur de nombreux marchés mondiaux, ainsi qu'avec l'ouverture des marchés financiers mondiaux et la mondialisation des marchés, et compter sur les entreprises du secteur privé pour augmenter les taux de croissance économique de nombreux pays du monde, il est nécessaire d'établir de nouvelles normes et éthiques professionnelles afin de réduire les phénomènes de la comptabilité créative et les dommages qui peuvent découler de son existence. Ces normes et éthiques ont été appelés la gouvernance d'entreprise¹.
- Réduire le champ de choix des alternatives et des traitements comptables en réduisant le nombre d'alternatives et de traitements comptables disponibles ou en limitant les conditions dans lesquelles chaque traitement peut être utilisé, pour cette raison la Comité International des Normes Comptables dans ses derniers amendements a annulé le **traitement alternatif** et a développé un **traitement standard** dans la plupart de ses normes. En réduisant les alternatives, cela conduira l'entreprise à choisir un traitement comptable spécifique par lequel elle produira l'image souhaitée dans une année qui sera obligée d'utiliser le même traitement plus tard ans des circonstances futures similaires.
- Le moyen le plus important et le plus puissant pour découvrir les pratiques comptables créatifs c'est la vigilance et la compétence des auditeurs, des observateurs et des comités d'audit, Ceci est fait par les auditeurs ou les contrôleurs hautement qualifiés et honnêtes.
- Le développement de la culture comptable entre les investisseurs et les utilisateurs de l'information financière, et cela se fait par l'auto-éducation effectuée par eux dans le but d'élever leur niveau en comptabilité, ou par l'aide des parties concerné de la transparence des états financiers et les informations qu'ils fournissent, qu'elles soient gouvernementales ou privées. Cela ce fait à travers d'offrir des programmes de comptabilité éducatifs, d'envoyer des messages explicatifs ou de tenir des tables rondes pour les utilisateurs d'informations financières expliquant les développements les plus importants dans le domaine de l'audit et la comptabilité et les pratiques créatifs pratiquées par certaines entreprises.

¹ MEHAR Louiza, « gouvernance d'entreprise et la gestion des résultats comptables : cas des compagnes algériennes d'assurance », African Journals Online (AJOL), Août 2018, p35.

- Réduire l'utilisation abusive de certaines politiques comptables, et ce, comme suit :
 - a) L'adoption de règles qui réduisent ou éliminent l'utilisation de certaines méthodes comptables, dans ce domaine, lorsque certains comptables de sociétés britanniques ont utilisé la **clause d'urgence** du calcul des pertes et des bénéfices dans les éléments qu'ils souhaitent éviter d'inclure le bénéfice d'exploitation, pour cela la British Accounting Standards Authority a envisagé la suppression définitive de la **clause d'urgence**, afin de ne pas être utilisée à mauvais escient.
 - b) L'autre méthode consiste à activer l'hypothèse de **la stabilité**, qui est la cohérence de l'utilisation des méthodes comptables utilisées par les responsables des états financiers, ce qui signifie qu'une fois une société choisit une méthode comptable qui lui convient au cours d'une année, elle doit continuer à l'appliquer au cours des années suivantes, et ça veut pas dire que les méthodes comptables ne peuvent pas être modifiées, mais le but c'est de ne pas changer ces politiques sauf si nécessaire et à condition que les répercussions financières de la modification de ces politiques soient divulguées.

Il ressort clairement de ce qui précède que le vérificateur ou le contrôleur compétent recherche généralement des preuves suffisantes et appropriées pour prouver les distorsions ou les erreurs. À cet égard, il convient de noter qu'en raison des limites inhérentes au processus de contrôle, il existe des risques qui ne peuvent être évités en ne découvrant pas les distorsions fondamentales dans les états financiers résultant de pratiques comptables créatifs.

2. Le rôle des organismes et organisations internationaux dans la découverte des pratiques comptables créatifs :

2.1. Le rôle de la gouvernance d'entreprise dans la réduction des pratiques comptables créatives :

La libéralisation des économies de marché dans le monde a accru la concurrence entre les différentes organisations, et dans certains cas a conduit à des effondrements financiers à cause d'utilisation des mauvaises pratiques, ce qui représente une sorte de comportement professionnel non-éthique de la part de l'administration en tant que responsable des actionnaires, ceci afin d'obtenir et de maximiser ses propres avantages au détriment de ces actionnaires et divers outils ont été utilisés, dont le plus important est la manipulation des méthodes comptables, ce qui nécessite l'utilisation des mécanismes modernes de gestion et de contrôle pour servir de cadre réglementaire qui assure la protection du capital en activant la transparence et en assurant la justice pour les parties professionnelles.¹

Les résultats des études ont montré que l'une des causes les plus importantes des difficultés financières, de la corruption et de l'effondrement des entreprises est la faiblesse de la gouvernance, et que le respect des règles de gouvernance d'entreprise augmente le niveau de performance des entreprises. En conclusion, l'application de la gouvernance d'entreprise contribue à accroître l'efficacité du travail, améliorer la performance des entreprises et à faire face aux crises financières.

¹ سيد عبد الرحمان عباس بلة، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد، 12، السنة 2012.

Les mécanismes de gouvernance, l'éthiques et la cohérence du travail, ainsi que la transparence contenus dans les principes de gouvernance d'entreprise jouent un rôle important dans la réduction des pratiques comptables créatifs et donc réduire leur impact négatif sur les chiffres d'états financiers afin que les utilisateurs puissent prendre leurs décisions correctement.

2.2. Le rôle de l'International Accounting Standards Board dans la réduction des pratiques comptables créatives :

Le rôle de l'IASB est d'apporter des ajustements aux normes comptables internationales qu'il publie et de les transformer en normes internationales des rapports financiers (IFRS)¹, et l'objectif de ce changement est :

- ✓ La convergence avec les normes comptables des États-Unis;
- ✓ Tenant compte des principaux développements et changements intervenus, surtout la publication de nombreux pays dans le monde des normes comptables fondées principalement sur les normes comptables internationales;
- ✓ La survenance de certains abus et la mauvaise exploitation de ces normes par certains comptables en exploitant certaines faiblesses de ces normes, dont l'un des résultats a été l'émergence d'une comptabilité créative.

De ce point de vue, l'IASB a envisagé d'inclure certaines modifications et changements afin d'éviter la mauvaise utilisation des anciennes normes ainsi que d'éliminer toute pratique comptable créative qui a émergé sous les anciennes normes comptables internationales, dont les plus importantes modifications sont :

- Travailler à éliminer la majorité des alternatives (traitement standard et traitement alternatif) dans les nouvelles normes comptables, et se contenter de traiter un processus comptable unique, dans le but de normaliser les traitements et de ne pas permettre le choix de plusieurs alternatives, par lesquelles ces alternatives sont utilisées pour embellir l'image du revenu ou gonfler les bénéfices ou couvrir certaines observations sur l'activité de l'entreprise;
- L'ajout de pièces jointes à chaque norme comptable qui explique comment s'appliquer concrètement, du point de vue des chercheurs, c'est l'un des ajustements les plus importants apportés à la nouvelle IAS, Il a été constaté qu'il existe de multiples difficultés dans l'application pratique de nombreux normes comptables, à cause de l'ambiguïté de certains paragraphes de ces normes. Certains peuvent s'en servir pour manipuler ou déformer certains éléments des rapports financiers en raison d'un manque de clarté ou de bonne compréhension de la norme;
- Travailler à éliminer les contradictions et les conflits qui existent entre certains des paramètres en plus de supprimer toute ambiguïté liée à certaines de ces normes ;
- Les interprétations jointes à la norme sont inscrites dans la même norme, au lieu de les séparer dans une annexe spéciale.

¹ABI khalida et CHAHED ilies, « Le role d'IASB dans le développement d'IFRS et son application en Algérie-2009- »,2011.

3. Les techniques de contrôle fiscal et leur rôle dans la limitation des pratiques comptables créatifs :

La pratique de la comptabilité créative dans les déclarations fiscales a pour but d'é luder le paiement total ou partiel de l'impôt imposé au contribuable, en faisant appel à des experts comptables afin de trouver des astuces comptables qui réduit les charges fiscales du contribuable ou l'exonère complètement. Ils mettent en œuvre ces pratiques en fonction de leur implication dans le domaine comptable, d'une part, et de la multiplicité des alternatives et des lacunes juridiques dans la comptabilité et le système fiscal, d'autre part.

Il a été noté dans le premier chapitre qu'il existe plusieurs types de contrôle fiscal, et les techniques utilisées pour détecter les pratiques comptables créatifs se rapportent à la vérification fiscale approfondie, qui est divisé en vérification approfondie de comptabilité et vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE); Le vérificateur procède de l'ensemble des états financiers déclarées par le contribuable et concentre sur les processus qui concernent les composantes du profit et ajuste ainsi le CA du contribuable sur lesquelles l'impôt est imposé. Autrement dit, si le contrôleur découvre des pratiques comptables créatives dans les états déclarées, il est nécessaire de rétablir le chiffre d'affaires et donc d'ajuster la base d'imposition.

Dans cette section on va présenter les procédures appliquées par le contrôleur pour limiter les pratiques comptables créatives.

3.1. Contrôle approfondi de la comptabilité :

La découverte des pratiques comptables créatifs du contribuable afin d'é luder l'impôt nécessite une étude approfondie de la comptabilité par le vérificateur.

3.1.1. Examen approfondi des comptes du bilan :

Le bilan est défini comme un bulletin total sur l'actif et le passif de l'entreprise.

✓ l'examen des comptes d'actifs :

Les actifs représentent les disponibilités permanentes du contribuable (les immobilisations, les stocks et les comptes courants, les comptes de tiers et les comptes financiers), Nous nous concentrerons sur les comptes qui peuvent être utilisés pour échapper à l'impôt.

a. l'immobilisation : Cet élément représente tout ce que l'organisation a en permanence par l'achat, la construction ou l'acquisition.

c/20 Immobilisations incorporels : Ce compte comprend tous les éléments détenus ou acquis par l'organisation (p.ex. les frais de développement, la renommée du magasin, les brevets...) et afin de vérifier les enregistrements de ce compte, le vérificateur a le droit de demander les justifications suivantes :

- S'assurer que l'amortissement n'est pas appliqué, et qu'aucune provision n'est constituée pour les valeurs incorporels;

- S'assurer que la part de l'exploitation de la propriété industrielle et commerciale n'a pas été enregistrée dans les dépenses, car le contribuable peut le faire afin de réduire les impôts;
- S'assurer que le bénéfice de la vente de la licence a été imposé;

c/211 Terrain : il est évalué indépendamment des bâtiments sur lesquels il est construit à l'aide de documents et de preuves de sa valeur, ce compte est examiné par le vérificateur par :

- S'assurer de la valeur du terrain enregistré, et que le prix du terrain n'est pas incluse dans le coût de construction;
- S'assurer qu'aucune provision n'est constituée, sauf si cela est justifié.

c/213 Constructions : sont les biens bâtis détenus par le contribuable et qui font partie de son activité, et le vérificateur s'assure que :

- Les montants enregistrés pour la valeur des bâtiments sont corrects et réels;
- Les dotations d'amortissement enregistrées se rapportent aux bâtiments qui appartiennent au contribuable et qui ne sont pas loués;
- L'amortissement des bâtiments n'est pas combiné avec la valeur du terrain sur lequel il est construit.

c/2186 Emballages récupérables : sont les emballages que l'entreprise prête à des tiers, et sont prouvés dans une facture, le vérificateur doit s'assurer que les emballages enregistrés dans ce compte sont en la possession des clients et n'ont pas été vendus, de plus le gonflage des montants de ce compte est considéré comme une violation. Et en cas de cession de ces emballages, le vérificateur doit s'assurer qu'ils sont retirés de l'actif de l'entreprise et que la TVA de revente est payée.

c/28 Amortissement : L'amortissement représente le coût annuel d'acquisition et d'utilisation d'une immobilisation, et il n'est pas appliqué aux loyers, ni aux immobilisations en cours d'achèvement. Le vérificateur s'assure que :

- Les taux d'amortissement sont corrects, parce que le contribuable peut gonfler les taux pour réduire le résultat, et donc réduire la valeur des impôts à payés;
- Les nouvelles immobilisations sont enregistrées dans un compte spécial et non intégrées à des immobilisations plus anciennes.

b. Stocks et comptes courants: les stocks représentent des actifs appartenant à l'entreprise et sont destinés à la vente au cours de l'exercice en cours, ou des matières premières et des fournitures destinées à la consommation pendant le processus de production ou la prestation de services, le vérificateur doit s'assurer de :

- L'enregistrement comptable correcte des stocks; ou la prestation de services;
- Le stock initial pour le cycle actuel est le stock final pour la période précédente;
- L'existence des pièces justificatives pour ces stocks : factures, contrats, fiches de stock... ;

- La provision consistant en la perte de valeur des stocks applicables à leurs conditions et à leur composition.

c. Comptes de tiers et Comptes financiers:

- **Comptes de tiers** : ce compte comprend tous les montants obtenus par le contribuable en fonction de sa relation avec des tiers, et la vérification porte sur les comptes suivants :

c/41 Clients et comptes rattachés : En s'assurant :

- Que le compte général des clients dans le grand livre et dans le bilan est identique, et qu'il y a un équilibre entre eux, et essayer de rapprocher les documents justificatifs des clients avec le bilan et d'extraire les différences en cas échéant;
- De ne pas facturer les biens à des clients fictifs, et si c'est le cas, le vérificateur doit s'assurer que le contribuable ne bénéficie pas de la réduction de la TAP prescrits par la législation fiscale, et que ces ventes sont considérées comme des ventes sans factures;
- De faire quelques enquêtes simples pour s'assurer que les comptes clients sont irréguliers, y compris de vérifier que les paiements des clients pour le premier mois du cycle ne sont pas plus importants que les ventes du même mois;
- De la personnalité de certains clients et les soldes de contribuable dans ses bilans, et donc certains clients qui paient leurs droits en espèces, doivent être sélectionnés et requis pour des explications écrites;
- De la possibilité de réduire le compte client à la fin du cycle des droits devenus partiellement ou totalement incollables;
- Que la faillite des clients est réelle et justifiée par les documents nécessaires.

C/44 État, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés : la vérification porte sur le compte relatif au c/445 taxe sur la valeur ajoutée en :

- S'assure que la taxe remboursée à la fin de l'année égale la taxe sur achats du dernier mois, conformément à la règle de différence mensuelle en vigueur lors du remboursement des taxes sur les achats.
- Vérifier que les montants enregistrés sont égaux aux montants recouverts.

- **Comptes financiers** : L'enquêteur se concentre sur :

c/50 Valeurs mobilières de placements : il s'agit des actions et des obligations détenues par l'entreprise, où l'enquêteur vérifie la validité des enregistrements comptables, notamment en ce qui concerne les cessions, en cas de plus-value des impôts sont imposés.

c/51 Banques et institutions financières: Le processus de vérification du compte bancaire est simple, c'est parce que les numéros de compte de l'entreprise peuvent être connus sous le droit de contrôle reconnu de l'administration fiscale, et à cet égard, l'enquêteur doit s'assurer de:

- Les enregistrements comptables et les relevés bancaires sont identiques;
- Il n'y a pas de transfert entre les comptes de la société et les comptes personnels;

- La validité des comptes payés par des comptes bancaire;
- L'existence de tous les enregistrements de paiements des clients.

c/53 caisse : la vérification de ce compte révèle souvent de nombreuses erreurs, le vérificateur tient compte de la possibilité de fraude dans de deux cas soit la réduction des intérêts soit l'augmentation des coûts, et donc il doit s'assurer que :

- Le compte de caisse est endetté en cas de vente au comptant, et que les montants encaissés sont égaux avec les ventes enregistrées dans le journal;
- Il n'y a pas un double enregistrement d'une seule pièce justificative, et contrôler les enregistrements au crédit du compte de la Caisse.

✓ **l'examen des comptes de passif :**

Selon le SCF, le passif est divisé en trois grands groupes: les capitaux propres; les passifs non courants; et les passifs courants.

a. Capitaux propres : Comprend les moyens de financement permanents mise à la disposition de l'entreprise par les propriétaires, et sont contrôlés comme suit:

c/10 Capital : le vérificateur contrôle les changements liés à :

- L'augmentation du capital ;
- La diminution du capital, et il doit s'assurer que cette diminution n'a pas été précédée d'une augmentation par l'inclusion des bénéfices. Dans le cas contraire, la taxe n'est calculée que sur la partie ajoutée;
- La cession des actions, ne signifie pas une augmentation ou diminution du capital, de sorte que le vérificateur doit s'assurer le paiement des droits d'enregistrement et l'impôt résultant de la plus-value sur cession.

Il existe également des sous comptes pour ce compte qui doivent être contrôlés :

-c/105 Ecart de réévaluation : le vérificateur doit s'assurer que la plus-value sur réévaluation est rajoutée au résultat.¹

-c/106 Réserves : le vérificateur doit s'assurer de :

- les changements dans ce compte durant l'exercice, basé sur le rapport du conseil d'administration;
- les réserves ne contiennent pas des provisions injustifiées et des produits exceptionnels;
- les montants des réserves sont corrects et non gonflés.

c/11 Report à nouveau : reflète le résultat non distribués des exercices antérieurs, en cas de distribution le vérificateur s'assure qu'ils sont imposés sur le revenu global (IRG).

¹ Article n°173 du code des impôts directs et taxes assimilés (CIDTA), 2015

b. Passifs non courants :

c/15 Provision pour charges : des provisions formées à la fin d'exercice pour des prévisions de pertes ou de coûts futurs, le vérificateur doit s'assurer que ces provisions sont justifiées et dans le cas contraire, ils sont inclus dans le résultat et taxés.

c. Passifs courants :

C/40 Fournisseurs et comptes courants : le vérificateur

- Vérifier la conformité du solde de fournisseur avec les comptes du journal;
- Assurer que les comptes sont reportés à la balance;
- Contrôler les fiches de fournisseurs et s'assurer; s'assurer que le double enregistrement n'est pas possible;
- Assurer que les emballages ne sont pas vendus et que leurs recettes sont incluses dans le résultat.

c/44 État, collectivités publiques et organismes internationaux : s'assurer que les impôts ont été payés dans les délais, cela se fait en faisant correspondre les registres et les documents comptables.

3.1.2. Examen approfondi du compte de résultats :

Le TCR, comprend les charges (coûts et services) supportés par l'entreprise et les produits reçus au cours de l'exercice, la différence entre eux nous donne le résultat de l'exercice financier. Dans ce domaine le contribuable peut gonfler ses dépenses ou réduire la valeur de ses recettes.

✓ **Examen des comptes de dépenses :**

Les soldes des comptes des charges sont habituellement débiteurs et sont classés selon le SCF par nature ou par fonction, le vérificateur vérifier les opérations suivantes :

- S'assurer que la TVA sur les opérations qui ne bénéficient pas du droit de taxe ne soit pas incluse dans la déclaration G50 ;
- Vérifier les documents relatifs au remboursement des frais de transport ;
- S'assurer que les primes professionnelles ne sont pas versées aux employés pendant un congé payé et n'ont pas été traitées comme des salaires ;
- S'assurer que les salaires du gestionnaires sont justifiés et normaux ;
- Vérifier les calculs du règlement et de l'ajustement des impôts et taxes ;
- S'assurer l'application des taux réels des impôts et taxes ;
- S'assurer que les impôts sur les bénéfices ne sont pas enregistrés dans le compte c/64 (impôts, taxes et versements assimilés), mais enregistrés dans le compte c/695 (impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires ;
- S'assurer que les intérêts financiers payés sont liés aux dettes de l'entreprise ;
- S'assurer de la validité des intérêts payés déclarés en examinant les contrats et les tableaux d'amortissement des prêts ;

- Vérifier tous les éléments inclus dans le calcul de la prime d'amortissement; la durée et le taux d'amortissement et le coefficient appliqué en cas d'amortissement non linéaire, ainsi que la valeur d'acquisition de l'investissement;
- Vérifier toutes les pièces justificatives de la charge ainsi que l'application du principe d'indépendance des exercices ;
- Vérifier que toutes les charges sont réelles et liées à l'exploitation, et ne visent pas à gonfler les dépenses dans le but de réduire l'impôt sur les bénéfices; ou réduire les charges afin d'augmenter les profits pour tromper les actionnaires ;
- S'assurer que les impôts et taxes sont liés à l'exploitation et qu'ils sont payés ou comptabilisés en attendant le paiement;
- Vérifier que les charges non déductibles ou les charges non plafonnées ne sont pas incluses.

✓ **Examen du compte de recettes :**

Pour vérifier les recettes, le contrôleur fiscal effectue les opérations suivantes :

- Des comparaisons doivent être effectuées entre les montants des factures envoyées et les montants comptabilisés;
- Vérifier que toutes les factures hors taxe sont accompagnées de documents justificatifs douaniers et fiscaux;
- S'assurer que le système de facturation est conforme aux exigences et obligations légales en matière de TVA;
- S'assurer que tous les recettes de l'exercice sont enregistrés;
- S'assurer que les subventions reçues ne représentent pas l'exécution de services camouflés;
- S'assurer qu'il y a une correspondance entre les montants comptables et les déclarations fiscales;
- S'assurer que les produits exceptionnels tels que les indemnités d'assurance ont été inclus dans le résultat.

3.1.3. Examen approfondi des composants de profit :

Les composantes des bénéfices sont représentées à la fois dans les achats, les stocks et les ventes. Les manipulations de ces comptes par le contribuable réduisent le résultat réalisé et donc éludent le paiement des impôts.

✓ **Contrôle des achats :**

Le contribuable gonfle souvent la valeur des achats, mais parfois il les réduit afin de dissimuler les recettes générées par la conversion de ces achats en produits et en ventes, de sorte que le vérificateur doit vérifier les factures et s'assurer de la valeur et la quantité des achats qui y sont enregistrés et les conformés avec les enregistrements comptables.

✓ Contrôle des stocks:

La forme la plus importante d'évasion fiscale, en réduisant la valeur ou la quantité de stocks, ou les deux, mais dans certains cas, le contribuable fait des enregistrements fictifs de stocks pour cacher les ventes des biens produits ou les achats, de sorte que le vérificateur doit contrôler la valeur d'inventaire de ces stocks; ainsi que les quantités en stock en comparant les montants enregistrés en comptabilité avec ceux déjà en stocks.

✓ Contrôle des ventes:

Les contribuables ont recours à la réduction de leurs ventes afin de réduire leurs assiette fiscale, et pour détecter ces irrégularités, le vérificateur doit examiner tout ce qui est lié directement aux ventes (factures de vente, bons de livraison..), et aussi examiner le livre comptable du client, l'utilisation du droit de savoir et la limitation des recettes résultant de la vente de ses produits en examinant les comptes bancaires.

3.2. Les résultats de l'examen comptable et les modalités de réévaluation du chiffre d'affaires:

Le contrôle fiscal de la comptabilité du contribuable se termine avec des résultats différents de la situation réelle du contribuable, la vérification peut finir par accepter la comptabilité et les états financiers du contribuable, comme elle peut se terminer par un refus.

3.2.1. Accepter ou refuser la comptabilité du contribuable :

L'acceptation de la comptabilité : Lorsque le vérificateur constate que la comptabilité du contribuable est convaincante et conforme aux dispositions, aux règles du SCF et au droit de commerce, il doit envoyer un avis de résultat au contribuable.

Le refus de la comptabilité¹: La comptabilité ne peut être rejetée suite à un contrôle fiscal uniquement dans les cas suivants :

- ❖ **Le premier cas :** Lorsque la comptabilité n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du CC et aux modalités et conditions d'application du SCF ;
- ❖ **Le deuxième cas :** La comptabilité n'est pas convaincante à cause d'absence de documents justificatifs. Les pièces justificatives sont la base de la comptabilité en tant que moyen convaincant et confirmé de ses opérations, car "chaque écriture comptable est basée sur un document daté et éprouvé sur un papier ou tout pilier qui garantit la crédibilité, la préservation et la possibilité de renvoyer son contenu aux papiers "² ;
- ❖ **Le troisième cas :** La comptabilité contient des erreurs, des omissions ou des informations incorrectes qui sont graves et répétées dans les enregistrements, L'erreur est définie comme une tentative d'évaluer des actes matériels ou une mauvaise interprétation des textes juridiques, et dans les deux cas constitue une violation des droits due à l'enregistrement, et l'erreur comptable représente le non-respect des principes de la restriction. L'omission ou la négligence peut être émise

¹ Article 191 du CIDTA (cet article est abrogé par l'article 9 de la loi de finance 2019)

² L'ART 18 du Système de comptabilité financière

automatiquement ou délibérément et son risque est évalué à travers les discussions orales entre l'enquêteur et le contribuable.

3.2.2. Les résultats du rejet de la comptabilité :

Lorsque le vérificateur prouve des erreurs, il effectue l'une des deux procédures suivantes :

♦ Procédure de présence:

L'administration prend en considération les observations du contribuable sur les résultats avant de percevoir les impôts directs, de sorte que le vérificateur doit informer le contribuable des résultats du contrôle même en l'absence de réévaluation, et en cas de réévaluation, le contribuable reçoit un avis détaillé énonçant les dispositions des articles sur lesquels se fonde la réévaluation de manière à lui permettre de reconstituer les bases d'imposition et de présenter ses observations.

♦ Correction automatique:

L'administration fiscale peut recourir à la détermination automatique des règles fiscales dans les cas suivants :

- Le refus du contribuable d'opérations de contrôle fiscal, d'enquêtes et de vérifications, que ce soit par lui ou par l'intervention ou la présence de toute personne à quelque titre que ce soit, pour que les enquêteurs ne puissent pas exercer leurs fonctions.
- Lorsque les déclarations de revenus, d'IBS ou de TVA ne sont pas légalement déclarées dans les délais, après au moins un mois de la notification de l'administration fiscale pour régler sa situation;
- Lorsque il ne présente pas sa comptabilité (8) huit jours après son avertissement
- Lorsque il refuse de répondre aux demandes de l'inspecteur des impôts, de l'enquêteur et de présenter les justifications nécessaires.

3.2.3. Des moyens de rétablir le chiffre d'affaires :

Une fois que le vérificateur a terminé l'examen de la comptabilité dans la forme et le contenu et qu'il a pris sa décision sur cette comptabilité, vient l'étape de reconstituer le chiffre d'affaires imposable, et il y a plusieurs façons de le faire, tout dépend l'importance de l'entreprise et la nature de son activité. Le vérificateur doit choisir la méthode la plus appropriée et la plus efficace en plus des informations obtenues.

➤ Reconstitue le chiffre d'affaires sur la base d'éléments quantitatifs :

Cette méthode est souvent utilisée pour sa simplicité, la plupart des activités sont liées à cette méthode, tandis que certaines ne sont pas liées du tout, comme les professions libérales et les entrepreneurs. Elle dépend du stock de consommation et des achats et se fait en fonction de l'activité de l'organisation.

La reconstitution du CA se fait de la manière suivante:

Stocks initial

+Achats (déclarés et non déclarés)

-Stocks final

=Consommations reconstituées

- Consommations déclarées

= La déférence (consommations dissimulées)

CA reconstitué = Coefficient de dissimulation* × CA déclaré

*Coefficient de dissimulation = 1+ (consommations dissimulées / consommations déclarées).

➤ **Reconstitue le chiffre d'affaires à partir des encaissements :**

La base de la subordination est la suivante :

Solde de c/caisse

+Solde de c/banque

= Total des encaissements

-Client au 01/01

+Avance du client au 01/01

+Client au 31/12

-Avance du client au 31/12

= CA reconstitué

➤ **Reconstitue le chiffre d'affaires sur la base de la facturation :**

Pour les institutions de travaux publics, la facturation représente l'effet générateur des impôts directs.

Encaissements déclarés

-Client au 01/01

+Avance du client au 01/01

+Client au 31/12

+Avance du client au 31/12

= Facturation réelle

-facturation déclarée

= La différence*

*-La différence est positive représente des encaissements non déclarés soumises à la TVA.

-La différence est négative représente des bénéfices non déclarés.

➤ **Reconstitue le chiffre d'affaires en fonction des dépenses de production¹ :**

En fonction de certaines charges de production, le vérificateur peut rétablir le CA de l'entreprise, car la force motrice, les salaires distribués aux travailleurs de la production et les services sont les moyens efficaces de la reconstitution du chiffre d'affaires, où le vérificateur compare les salaires versés et le CA déclaré.

Cette méthode est utilisée dans les grandes entreprises consommatrices d'énergie et utilise une main-d'œuvre importante.

➤ **Reconstitue le chiffre d'affaires sur la base d'étude de prix² :**

Le chiffre d'affaires peut être établi à partir des achats en tenant compte la variation des stocks, plus le bénéfice brut, conformément à la relation suivante:

Stocks initial + achats – stocks final = coût de vente

Coût de vente + bénéfice brut = CA hors taxe + TVA.

Le coût de vente signifie les achats comptabilisés, et les achats non comptabilisés et découverts par le contrôle sur place, ou par divulgation d'informations obtenues par les fournisseurs, et dans le cas où le vérificateur découvre qu'il y a des achats non comptabilisés, il doit les ajouter comme produits ou marchandises vendus.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 167-168

² سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 90

Conclusion du chapitre 02

Au cours de ce chapitre nous avons discuté, le cadre théorique de la comptabilité créative, ainsi que les pratiques comptables créatifs, et enfin principaux moyens et méthodes de détection de ces pratiques.

A la fin de ce chapitre nous concluons que :

La comptabilité créative dans sa forme générale est l'ensemble des méthodes pratiquée par les entreprises pour améliorer la situation financière et influencer l'impression des utilisateurs des états financiers, et ces méthodes concernent soit le timing, l'estimation, la divulgation, la classification et la présentation des comptes dans les états financiers. Elle prend plusieurs formes, dont la comptabilité utilitaire, adoucir l'image du revenu, manipuler les rapports financiers, gérer le revenu...

Les comptables exploitent les lacunes disponibles dans les principes et les normes comptables internationales, afin de donner une image différente de la société, mais cela ne signifie pas que la comptabilité créative est une pratique illégale. Et pour découvrir et minimiser les pratiques créatifs, les contrôleurs doivent entourer la zone grise entre les règles autorisées et la fraude explicite.

La lutte contre les pratiques comptables créatives est difficile et complexe, et pour cela plusieurs moyens sont mis en place pour détecter et réduire ces pratiques, parmi eux les comités d'audit, la gouvernance d'entreprise, et le contrôle fiscal....

La vérification fiscale révèle diverses pratiques comptables créatives, à travers une vérification approfondie en comptabilité. Cela comprend un examen détaillé des comptes d'actif et de passif, ainsi que le calcul des résultats qui comprennent les coûts et les revenus obtenus par le contribuable au cours du cycle d'exploitation, et de s'assurer que ces coûts ne sont pas gonflés ou que les revenus sont réduits. En outre, vérifiez les articles rentables des achats, des ventes et des stocks.

CHAPITRE 03 :
ETUDE DE CAS
PORTANT SUR LA
VERIFICATION DE
LA COMPTABILITE

Introduction du chapitre

Une vérification fiscale est nécessaire pour assurer l'intégrité des déclarations des contribuables, pour être au courant de toutes les procédures et techniques juridiques liées à ce processus. Ceci afin de garantir les droits et obligations, tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale.

Dans ce chapitre, nous essayerons d'exprimer et clarifier le rôle de la vérification de comptabilité dans la réduction des effets de la comptabilité créative sur la fiabilité des déclarations. Et pour mieux concevoir la démarche suivie par l'administration fiscale, nous allons entamer un stage au sein du Centre Des Impôts (CDI) d'Alger centre.

Notre étude concerne la vérification d'un dossier d'une EURL « XXX » spécialisée dans l'achat et la revente des produit alimentaire (Hyper marché), pour une période allant de 2016 jusqu'à 2019.

Ce chapitre comptera trois (3) sections, dont la première sera consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil (CDI) et la seconde portera sur l'étude du dossier d'un contribuable, et nous conclurons par le résultat du contrôle fiscal.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (CDI)

1. Présentation de la direction générale des impôts(DGI) :

« Conformément au décret exécutif n°07-364 du 18 Dhou-El-Kaada 1428 correspondant au 28 novembre 2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, la (DGI) est chargée :

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

La DGI, est composée de huit (08) directions centrales :

- La Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales ;
- La Direction du Contentieux ;
- La Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement ;
- La Direction des Recherches et Vérifications ;
- La Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales ;
- La Direction de l'Informatique et de l'Organisation ;
- La Direction des Relations Publiques et de la Communication ;
- La Direction de l'Administration des Moyens et des Finances ».¹

2. Présentation du centre des impôts (CDI)²:

2.1. Définition et mission du centre des impôts :

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/direction-generale-des-impots> consulté le 22/05/2021 à 23:41.

² <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/direction-generale-des-impots/centre-des-impots>. Consulté le 22/05/2021 à 00:12.

2.1.1. Définition :

Le centre des impôts, est un centre de gestion unique regroupant, sous l'autorité du chef de centre, toutes les fonctions de gestion, de recouvrement, de contrôle et de contentieux actuellement exercées par les inspections, les recettes et les DIW.

Le CDI constitue, à ce titre, l'interlocuteur fiscal unique pour les contribuables relevant de sa compétence à savoir :

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

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

- ♦ L'impôt sur le revenu global catégorie des bénéficiaires professionnels (activité commerciale et non commerciale) ;
- ♦ L'impôt sur les bénéfices des sociétés ;
- ♦ La taxe sur la valeur ajoutée (TVA);
- ♦ La taxe intérieure de consommation (TIC) ;
- ♦ Le droit de circulation sur les alcools ;
- ♦ La taxe sur l'activité professionnelle (TAP);

2.1.2. La mission du centre des impôts :

- ✓ la gestion des dossiers fiscaux des entreprises suivies au régime du réel non éligibles à la DGE ainsi que l'ensemble des professions libérales ;
- ✓ la tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des sociétés et autres personnes morales au titre des revenus soumis à l'IBS;
- ✓ la tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables soumis au régime du réel d'imposition au titre des revenus catégoriels des BIC ;
- ✓ l'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction ;
- ✓ la prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- ✓ opérations matérielles de paiement et de recettes et au dégagement des espèces;
- ✓ la recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales et du contrôle des déclarations;
- ✓ l'élaboration et de la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès des contribuables et de l'évaluation de leurs résultats ;
- ✓ l'instruction et du traitement des réclamations;
- ✓ Suivi du contentieux administratif et judiciaire;
- ✓ Assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables ;

- ✓ la prise en charge des formalités administratives liées à l'assiette notamment celles relatives à la création d'entreprises et à la modification de leurs statuts;
- ✓ Organisation et de la gestion des rendez-vous ;
- ✓ la diffusion des informations et des avis en direction des contribuables relevant du centre des impôts.

2.2. Structure organisationnelle de la CDI :

2.2.1. Le service d'accueil et d'information: Est chargé de

- ◆ L'organisation de l'accueil et de l'information des contribuables;
- ◆ Orientations, réponses aux demandes d'informations et d'éclaircissement ;
- ◆ Prendre en charge les formalités administratives liées à l'assiette notamment celles relatives à la création d'entreprises ;
- ◆ L'ouverture des dossiers pour les nouveaux contribuables ;
- ◆ La validation des attestations de l'immatriculation fiscale NIF ;
- ◆ La délivrance de la documentation : la domiciliation bancaire (DOM-c20) ;
- ◆ L'intégration des dossiers à la base SAP (un système d'information) ;
- ◆ La prise en charge des mots de passe des comptes " Jibaya'tic", pour l'accès à la télé déclaration (remplir les G50 sans déplacement) ;
- ◆ La diffusion des informations et des supports documentaires en direction des contribuables relevant du centre des impôts ;
- ◆ Le bureau d'ordre général : occupé de la gestion des courriels et la gestion de l'accueil téléphonique (standard).

2.2.2. Le service de l'informatique et des moyens: Est chargé de

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

2.2.3. Le service principal de gestion : Est chargé de

- ◆ la prise en charge des dossiers fiscaux des contribuables relevant du centre des impôts, en matière d'assiette, de contrôle fiscal et du suivi des avantages fiscaux et de l'instruction préliminaire des réclamations,
- ◆ la validation et la présentation au chef de centre, pour homologation, des rôles et titres de recettes, en sa qualité de délégué du directeur des impôts de wilaya;
- ◆ la proposition d'inscription des contribuables au contrôle sur pièces et/ou à la vérification de comptabilité;
- ◆ l'établissement des rapports périodiques, la consolidation des statistiques, la préparation des plans d'actions, l'organisation et harmonisation des travaux avec les autres services.

Il gère:

- a) le service de la fiscalité du secteur industriel;
- b) le service de la fiscalité du secteur du bâtiment et des travaux publics;
- c) le service de la fiscalité du secteur commercial;
- d) le service de la fiscalité du secteur des prestations de services;
- e) le service de la fiscalité du secteur des professions libérales.

2.2.4. Le service principal du contrôle et de la recherche : Est chargé de

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

Il gère:

a) Le service des fichiers et recoupements, est chargé de :

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

b) Le service de la recherche de la matière imposable, fonctionnant en brigades, est chargé de:

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

c) Le service des interventions, fonctionnant en brigades, est chargé de:

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

d) Le service du contrôle, fonctionnant en brigades, est chargé de:

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

2.2.5. Le service principal du contentieux: Est chargé de

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

Il gère:

a) Le service des réclamations, est chargé de:

- l'instruction des recours préalables tendant à l'annulation ou à la réduction des impositions, majorations et pénalités contestées et/ou à la restitution d'impôts, taxes ou droits payés à la suite de déclarations souscrites, de versements spontanés ou de retenues à la source opérés;
- l'instruction des demandes relatives au remboursement de précomptes TVA;
- l'instruction des recours préalables tendant à la contestation d'actes de poursuites ou de procédures y relatives ou à la revendication d'objets saisis;
- le traitement du contentieux de recouvrement.

b) Le service des commissions de recours et du contentieux judiciaire, est chargé de:

- l'instruction des recours relevant de la compétence des commissions de recours des impôts directs et de TVA et des commissions de recours gracieux;
- le suivi, en relation avec le service concerné de la direction des impôts de wilaya, des recours et plaintes portées devant les instances judiciaires.

c) Le service des notifications et de l'ordonnancement, est chargé notamment:

- de notifier aux contribuables et aux services concernés, les décisions prononcées au titre des différents types de recours;
- d'ordonner les annulations et les réductions accordées et établir les certificats y relatifs;
- d'établir et communiquer aux services concernés, pour prise en charge, les productions statistiques périodiques relatives au traitement du contentieux.

2.2.6. La recette:

Est chargée de

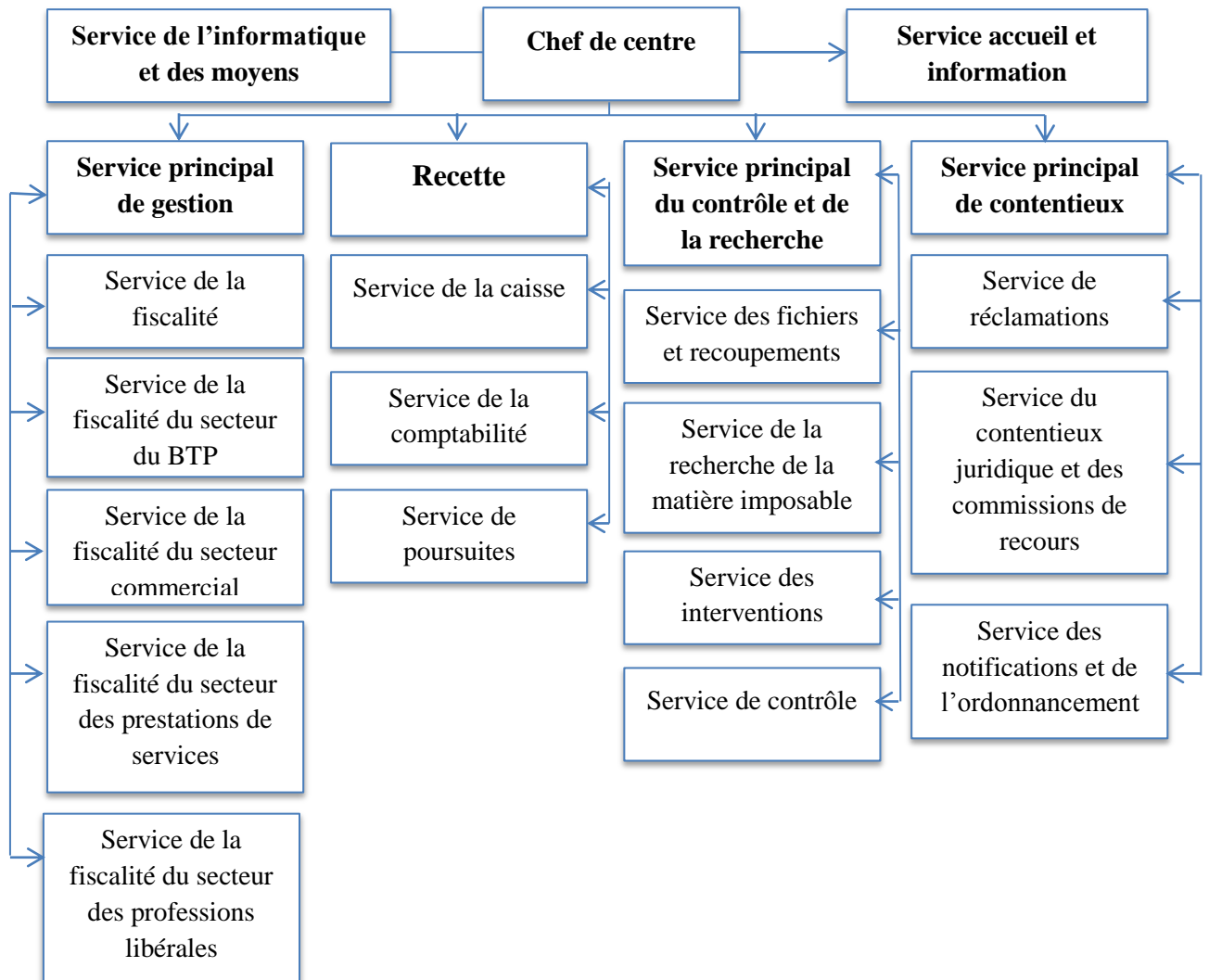
- ♦ procéder à la prise en charge des règlements effectués par les contribuables au titre des versements spontanés opérés ou de rôles généraux ou individuels émis à leur encontre, ainsi que le suivi de leur situation en matière de recouvrement;
- ♦ mettre en œuvre les mesures prévues par la législation et la réglementation en vigueur relatives au recouvrement forcé de l'impôt;
- ♦ tenir une comptabilité conforme aux règles de la comptabilité publique et présenter à la Cour des comptes, les comptes de gestion établis.

Elle gère:

- le service de la caisse ;
- le service de la comptabilité ;
- le service des poursuites ;
- le service des poursuites fonctionne en brigades.

2.3. Organigramme de la CDI

Figure N°04 : L'organigramme du centre des impôts (CDI)



Source : CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

Section 02 : Etude du dossier d'un contribuable

1. Présentation et obligations de l'entreprise vérifiée

La vérification porte sur une EURL "Achat-revente"; l'entreprise faisant l'objet de vérification de la TAP, TVA, IBS ,IRG/retenue à la source, droits de timbre et autres impôts et taxes éventuelles au titre des exercices 2016 et 2017,2018,2019.

Toute entreprise est soumise à des obligations fiscales et comptables, qu'elle doit respecter et qui lui ont été prescrites par la loi algérienne.

➤ Les obligations fiscales :

- La TAP au taux de 2% sur les montants des chiffres d'affaires réalisées, conformément aux articles 217 à 223 du (CIDTA)
- La TVA aux taux de 17% et 07% sur les chiffres d'affaires réalisées pour l'exercice 2016 et 19% et 09% pour les exercices 2017, 2018 et 2019 et ce conformément à l'article 2 du (CTCA).
- l'IBS à raison des bénéfices réalisés au taux de 26%, Conformément aux dispositions de l'article 150 du (CIDTA).
- IRG/Retenue à la source au taux de 10% pour les exercices 2016 et 2017 et au taux de 15% pour les exercices 2018 et 2019 conformément aux dispositions des articles 45,46,54-2 et 104-6 du (CIDTA).
- IRG/Salaires au titre des rémunérations versées au personnel, Conformément aux articles 104, 75-1,129-1 et 130-2 du (CIDTA).
- Droits de timbre sur l'ensemble des opérations de vente réglées en espèce, conformément aux dispositions de l'article 100 du code timbre (CT).

➤ Les obligations comptables :

La tenue obligatoire des livres comptables (conformément aux articles 09 et 10 du CC), qu'ils doivent être cotés et paraphés par le tribunal territorialement compétant et tenus chronologiquement sans blanc, ni rature ni écriture en marge. Ces obligations sont :

- le livre journal ;
- le livre d'inventaire ;
- les pièces justificatives des opérations comptabilisées.

2. Préparation de la vérification

La préparation de la procédure de vérification commence par le retrait du dossier fiscal du contribuable auprès de l'inspection des impôts, pour collecté plus d'information sur le contribuable vérifié afin d'avoir une vue générale d'ensemble et élabore une attestation de décharge (**Voir Annexe N°04**) qui comporte certains renseignements comme :

- ✓ **L'état comparatif des bilans** : pour avoir une idée globale sur l'évolution du patrimoine de l'entreprise (**Voir Annexe N°06**) ;
- ✓ **Relevé de comptabilité** : afin de retracer l'évolution du CA de l'entreprise et les différentes charges d'exploitation (**Voir Annexe N°07**) ;
- ✓ Fiches récapitulatives de la TVA, TAP, G50 ... (**Voir Annexe N°08 : RECAP TVA / RECAP TAP**) ;
- ✓ Renseignements des tiers ;
- ✓ Information supplémentaires.

3. Déroulement de la vérification de comptabilité

3.1. L'envoi de l'avis de vérification

Le vérificateur a rédigé un avis de vérification (**Voir Annexe N°09**) qui a été remis à l'entreprise main à main contre un accusé de réception, accompagné de la charte de contribuable. cet avis contient :

- Référence N°33DIWAC/CDI/SPCR/2020 ;
- Date de l'avis de vérification : 12/10/2020 ;
- Date de remise de l'avis de vérification : 13/10/2020 ;
- Date et heure de la première intervention au sein de l'EURL : 25/10/2020 à 9h ;
- L'objet de l'exercice à vérifier : vérification de comptabilité pour les exercices 2016 et 2017, 2018, 2019 ;
- Impôts et taxes concernés : TAP, TVA, IRG/RCM, IRG/Salaire, Droits de timbre.

Le contribuable a été attribué d'un délai de 10 jours à partir de la date de remise de l'avis de vérification pour préparer et remettre sa comptabilité.¹

3.2. L'intervention sur place

A la fin du délai légal accordé au contribuable pour la préparation de sa comptabilité, le vérificateur intervient sur place le 25/10/2020 à 9h au siège social de l'entreprise.

Le contribuable a sollicité par une lettre recommandée auprès du directeur des impôts de la wilaya d'Alger, que les travaux de vérification soient effectués dans les locaux de CDI à cause de la non-disponibilité de la place permettant d'effectuer la vérification au sein de l'entreprise.

Le vérificateur après la récupération de tous les documents nécessaires, il rédige une décharge de l'ensemble des documents récupérés (**Voir Annexe N°05**) avec une fiche de début des travaux de vérification (**Voir Annexe N°10**).

3.3. Examen de la comptabilité

3.3.1. En la forme

L'examen de la comptabilité en la forme révèle l'existence des livres obligatoires suivants:

¹ ART 20-4 du CPF, 2017

- Livre Journal général, côté et paraphé par tribunal de Bir Mourad Rais sous le N°1121/14.
- Livre d’inventaire côté et paraphé par tribunal de Bir Mourad Rais sous le N°1121/14.
- Livre de paie côté et paraphé par le tribunal de Bir Mourad Rais sous le N°1121/14.
- Existence des grands livres des comptes pour les exercices vérifiés.
- L’existence de tous les journaux auxiliaires à savoir, journal d’achat, de vente, banque, caisse et les opérations diverses pour les exercices vérifiés.

Ainsi que, sont tenus chronologiquement sans ratures ou écriture en marge conformément aux articles 09 et 10 du (CC) et au (SCF).

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

3.3.2. En le fond

L’examen de la comptabilité dans le fond permet de constater les observations :

- Déduction de la TVA de quelques factures d’achats réglées en espèce et dont le montant dépasse 100.000 DA (Concernent les quatre (4) exercices) ;
- Le non-paiement de l’un des acomptes provisionnels (Concernent les quatre (4) exercices) ;
- Le non-paiement de l’IRG/salaires pour la période allant du mois de janvier au mois de Mai pour les exercices 2016 et 2018 ;
- Insuffisances de paiement en matière d’IRG /salaires (Concernent l’exercice 2017 et 2019) ;
- Ecart de déclaration entre déclaration annuelle et mensuelle de CA (Concernent l’exercice 2017 et 2018) ;
- Erreur de calcul sur la déclaration G50 (mois de Septembre 2017 et mois d’Aout 2018) ;
- Erreur de transcription du précompte antérieur sur la déclaration G50 (mois de novembre 2018).

A) Exercice 2016

- a) **Le reversement de la TVA/achats** : Le rapprochement entre les factures d’achats et l’état annexe de la TVA/achat a permis de déceler les motifs de reversement de la TVA comme il est illustré dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°06 : Motifs de reversement de la TVA

DATE	LIBELLE	DEBIT	Motif de reversement
14/07/2016	FC N°1600084 SARL ALGERIA SKY	38 346,05	Bon de livraison
27/04/2016	FC N°0035/2016 SARL CHOCODADA	7 445,25	Double déduction
11/07/2016	FC N°19013523 SPA FROMAGERIE BEL	17 376,63	Paiement espèce
11/08/2016	FC N°19013807 SPA FROMAGERIE BEL	17 019,82	Paiement espèce
04/09/2016	FC N°19013995 SPA FROMAGERIE BEL	22 270,94	Paiement espèce
08/09/2016	FC N°92446184 SPA FRUITAL	15 533,17	Paiement espèce
18/09/2016	FC N°41/2016 BIBI SID	14 213,87	Paiement espèce

26/09/2016	FC N°19014180 SPA FROMAGERIE BEL	14 681,19	Paiement espèce
03/11/2016	FC N°192579588 SPA FRUITAL	14 615,33	Paiement espèce
03/11/2016	FC N°19014504 SPA FROMAGERIE BEL	17 757,41	Paiement espèce
31/01/2016	FC N°19012856 SPA FROMAGERIE BEL	18 577,60	Paiement espèce
09/06/2016	FC N°92235035 SPA FRUITAL	16 223,63	Paiement espèce
10/10/2016	FC N°19014292 SPA FROMAGERIE BEL	16 002,35	Paiement espèce
27/09/2016	FC N°108/2016 SARL UNIVERS GLOBE	3 961,00	Manque de pièce
23/04/2016	FC N°00325/2016 SARL COGENAL	5 855,51	Manque de pièce
	TOTAL	239 879,75	

Source : Documents interne du CDI

Par conséquent, le montant total de **239 879,75 DA** doit être reversé à l’administration fiscale, avec application d’une majoration de 25% suivant l’article 116 du CTCA.

b) Le non-paiement des acomptes provisionnels :

Le non versement de l’un des acomptes ci-dessous visés dans les délais correspondants, entraîne l’application d’une majoration de 10 % aux sommes non réglées (Article 356 du CIDTA).

Tableau N°07 : Non-paiements des acomptes provisionnels

	Bénéfice fiscal	Exercice	Montant	IBS
Pour l'exercice clos N "2016"	Base de calcul N-2	2014		
	Base de calcul N-1	2015	1.003.727	260.969
	Base de calcul N	2016	786.241	204.423
Ratio des AP/IBS	30%	Taux IBS	26%	

AP	Exigibilité	Date limite de paiement		Montant AP/IBS	Total AP/IBS
1^{er} acompte	20/02/N	20/03/N	-	0.00	234.872
2^{eme} acompte	20/05/N	20/06/N	260.969	156.581	
3^{eme} acompte	20/10/N	15/11/N	260.969	78.291	
Solde de liquidation	01/04/N+1	20/04/N+1	786.241	204.423	0,00

Source : Documents interne du CDI

c) Le paiement différé des droits :

L’analyse des comptes de comptabilité fait apparaître des constatations et des règlements des salaires mensuellement, par contre le paiement de l’IRG/salaires pour la période allant du mois de Janvier au mois de Mai 2016 n’a été acquittés que au cours du mois de Juin suivant les bordereaux avis de versement mensuelles (G50) sachant que le fait générateur des droits est le règlement des salaires, cette situation entraîne l’application d’une majoration de 10 % applicable à partir du premier jour du mois qui suit la date limite de dépôt des bordereaux-avis de versement et de paiement des droits correspondants, article 402-2 du CIDTA.

Tableau N°08 : Le paiement différé de l’IRG/Salaires

MOIS	Base déclaré /G50	IRG/Salaire	Base comptabilité	IRG/Salaire	Taux de Pénalité	Pénalité
JANVIER	-	-	84 270,00	8 801,00	10%	880,10
FEVRIER	-	-	164 121,00	13163,76	10%	1316,38
MARS	-	-	207 310,00	15 325,80	10%	1 532,58
AVRIL	-	-	207 310,00	15 325,80	10%	1 532,58
MAI	-	-	207 310,00	15 325,80	10%	1 532,58
JUIN	1 059 529,00	82 344,00	207 310,00	15 325,80	-	-
JUILLET	201 176,00	15 018,00	187 410,00	14 345,80	-	-
AOUT	201 176,00	15 018,00	187 410,00	14 345,80	-	-
SEPTEMBER	177 980,00	13 925,00	187 410,00	14 345,80	-	-
OCTOBR	187 410,00	14 346,00	214 756,00	15 714,47	-	-
NOVEM	187 410,00	14 346,00	235 682,00	16 800,00	-	-
DECEMB	367 686,00	23 966,00	306 810,00	20 225,50	-	-
TOTALE	2 382 367,00	178 963,00	2 397 109,00	179 045,33	-	6 794,22

Source : Documents interne du CDI

B) Exercices 2017, 2018 et 2019

a) **Le reversement de la TVA/achats** : Le rapprochement entre les factures d'achats et l'état annexe de la TVA/achat a permis de déceler les motifs de reversement de la TVA comme il est illustré dans les tableaux ci-dessous :

Tableau N°09 : Reversement de la TVA/achats (exercice 2017)

DATE	COMPTE	LIBELLE	DEBIT
25/10/2017	445300	FC N°F17/00127 ETS LADJALI MED	25 848,83
26/11/2017	445300	FC N°B9300143 NCA ROUIBA	26 695,70
29/08/2017	445300	FC N°19017093 SPA FROMAGERIE BEL	27 276,67
22/05/2017	445300	FC N°19016279 SPA FROMAGERIE BEL	35 742,35
09/07/2017	445300	FC N°B6907475 NCA ROUIBA	36 963,75
18/05/2017	445300	FC N°19016254 SPA FROMAGERIE BEL	40 047,30
TOTAL			192 574,60

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°10 : Reversement de la TVA/achats (exercice 2018)

DATE	COMPTE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT
07/06/2018	445300	FC.1801803	FACTO SARL	10 710,28
25/08/2018	445300	FC.535/18	SARL ARRUPAN	13 577,72
09/07/2018	445300	FC.068096	DIFLEX	15 847,97
05/09/2018	445300	FC.94990067	SPA FRUITAL	15 885,97
06/08/2018	445300	FC.077149	DIFLEX	16 027,26
23/01/2018	445300	FC1120004746	STAR BRANDS	16 078,99
22/09/2018	445300	FC.95062899	SPA FRUITAL	16 149,68
04/03/2018	445300	FC.94255785	SPA FRUITAL	16 161,46
28/02/2018	445300	FC.19019203	SPA FROMAGERIE BEL ALGERIE	16 165,18
27/05/2018	445300	FC.19022151	SPA FROMAGERIE BEL ALGERIE	16 257,69
04/02/2018	445300	FC.19018812	SPA FROMAGERIE BEL ALGERIE	16 315,32
TOTAL				169 177,52

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°11 : Reversement de la TVA/achats (exercice 2019)

DATE	COMPTE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT
13/02/2019	445300	FAC/N°016958	SPA DIFEX	19604,39
23/06/2019	445300	FACTN°961799	SPA FRUITAL	16845,19
21/07/2019	445300	FACTN°963173	SPA FRUITAL	19 946,40
31/07/2019	445300	FACTN°963701	SPA FRUITAL	20 087,09
04/08/2019	445300	FACTN°963869	SPA FRUITAL	18 744,59
19/09/2019	445300	FACTN°00225	SARL REMY	20 120,84
16/10/2019	445300	FACTN°00026	SARL UNIVERS GLOBE	16 431,04
TOTAL				131 779,54

Source : Documents interne du CDI

Le montant total de 493531,66 DA doit être reversé à l'administration fiscale, avec application d'une majoration de 25% suivant l'article 116 du CTCA.

- b) **Le non-paiement des acomptes provisionnels** : Le non versement de l'un des acomptes ci-dessous visés dans les délais correspondants, entraîne l'application d'une majoration de 10 % aux sommes non réglées (Article 356 du CIDTA).

Tableau N° 12 : Non-paiement des acomptes provisionnels (exercice 2017)

Pour l'exercice 2017	Exigibilité	Limite de paiement	Bénéfice fiscal	EX	Montant	IBS
			Base de calcul N-2	2015	1 003 727,00	260 969,02
			Base de calcul N-1	2016	786 241,00	204 422,66
1^{er} acompte	20/02/2016	20/03/2016	78 290,71	Total AP/IBS		183 980,39
2^{eme} acompte	20/05/2016	20/06/2016	44 362,89			
3^{eme} acompte	20/10/2016	15/11/2016	61 326,80			

Source : Documents interne du CDI

Tableau N° 13 : Non-paiement des acomptes provisionnels (exercice 2018)

Pour l'exercice 2018	Exigibilité	Limite de paiement	Bénéfice fiscal	EX	Montant	IBS
			Base de calcul N-2	2016	786 241,00	204 422,66
			Base de calcul N-1	2017	1 008 223,00	262 137,98
1er acompte	20/02/2017	20/03/2017	61 326,80	Total AP/IBS		235 924,18
2^{eme} acompte	20/05/2017	20/06/2017	95 955,99			
3^{eme} acompte	20/10/2017	15/11/2017	78 641,39			

Source : Documents interne du CDI

Tableau N° 14 : Non-paiement des acomptes provisionnels (exercice 2019)

Pour l'exercice 2019	Exigibilité	Limite de paiement	Bénéfice fiscal	EX	Montant	IBS
			Base de calcul N-2	2017	1 008 223,00	262 137,98
			Base de calcul N-1	2018	1 080 840,00	281 018,40
1er acompte	20/02/2018	20/03/2018	78 641,39	Total AP/IBS		252 916,56
2^{eme} acompte	20/05/2018	20/06/2018	89 969,65			
3^{eme} acompte	20/10/2018	15/11/2018	84 305,52			

Source : Documents interne du CDI

- c) **Le paiement différé des droits :** l'analyse des comptes de comptabilité fait apparaître des constatations et des règlements des salaires mensuellement règlement, par contre le paiement de l'IRG/salaires pour la période allant du mois de janvier au mois de Mai 2018 n'a été acquittés que au cours du mois de juin suivant les bordereaux avis de versement mensuelles (G50) sachant que le fait générateur des droits est le règlement des salaires, cette situation entraîne l'application d'une majoration de 10 %. (Article 402-2 du CIDTA).

Tableau N°15 : Le paiement différé de l'IRG/Salaire (exercice 2018)

MOIS	Base Déclaré /G50	IRG/Salaire	BASE comptabilité	IRG/Salaire	Taux de Pénalité	Pénalité
JANVIER	0	0	322 089,00	31 200,20	10%	3 120,02
FEVRIER	0	0	322 089,00	31508,2	10%	3 150,82
MARS	0	0	322 089,00	31 508,20	10%	3 150,82
AVRIL	0	0	322 089,00	31 508,20	10%	3 150,82
MAI	0	0	322 089,00	31 508,20	10%	3 150,82
JUIN	1 932 536,00	188 741,00	322 089,00	31 508,20	-	-
JUILLET	322 089,00	31 456,00	322 089,00	31 456,00	-	-
AOUT	322 089,00	31 456,00	322 089,00	31 456,00	-	-
SEPTEMBER	322 089,00	31 456,00	322 089,00	31 456,00	-	-
OCTOBR	322 089,00	31 456,00	322 089,00	31 456,00	-	-
NOVEM	322 089,00	31 456,00	322 089,00	31 456,00	-	-
DECEMB	354 395,00	33 721,00	354 395,00	33 721,00	-	-
TOTALE	3 897 376,00	379 742,00	3 897 374,00	379 742,20	-	15 723,30

Source : Documents interne du CDI

D'autre part, il a été constaté des insuffisances de paiement en matière d'IRG/salaires au titre des exercices 2017 et 2019.

Les salaires imposables déclarés en comptabilité (G29) sont supérieur aux bases déclarées sur les déclarations (G50).

Tableau N°16 : Le reste dus de l'IRG/salaires

Exercices	Salaire imposable	Base déclaré/G50	Montant IRG/S dues	IRG/S versées sur G50	Reste dus
2017	3 699 926,00	2 248 920,00	320 660,00	172 152,00	148 508,00
2019	4 250 740,00	4 252 740,00	229 521,00	40 464,00	189 057,00

Source : Documents interne du CDI

Le reste dus de 337565,00 DA sera rappelé et majoré de pénalités en vertu de l'article 193 du CIDTA.

d) Rapprochement entre déclaration annuelle et déclaration mensuelle :

Le rapprochement entre le chiffre d'affaires TAP et le chiffres d'affaires TVA sur la déclaration G50 d'une part, et le chiffres d'affaires déclaré sur la déclaration annuelle et celui déclaré sur la déclaration mensuelle d'autre part a permis de constater les différences ci-après :

Tableau N°17 : Rehaussement CA/TAP et Rehaussement CA/TVA

EXERCICE	Déclaration mensuelle G50		CA /bilan	Rehaussement CA/TAP	Rehaussement CA/TVA
	CA /TAP	CA /TVA			
2017	48 745 646	48 456 934	48 889 959	144 313	433 025
2018	52 615 215	52 610 214	52 620 214	4 999	10 000

Source : Documents interne du CDI

d-1) Une erreur de calcul sur la déclaration G50 du mois de **Septembre 2017** comme il est illustré dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°18 : TVA à rappeler du mois de septembre 2017

CA soumis à 9%	293 562
TVA due à 9%	26 421
TVA déclaré sur G50	5 871
TVA à rappeler	20 550

Source : Documents interne du CDI

d-2) Une erreur de calcul sur la déclaration G50 du mois d'**AOUT 2018** comme il est détaillé dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°19 : TVA à rappeler du mois d'août 2018

CA soumis à 19%	CA soumis à 9%	TVA due à 19%	TVA due à 9%	Total TVA due	Total TVA déclaré	Différence à rappeler
4 583 311	93 756	870 829	8 438	879 267	870 829	8 438

Source : Documents interne du CDI

d-3) - l'examen de la déclaration mensuelle du mois de **Novembre 2018** a permis de déceler une erreur de transcription du précompte antérieur qui est réellement égale à 0 au lieu de 125405 DA qui figure sur la déclaration G50.

A cet effet la situation du précompte est rectifiée et reconstituée comme suit :

Tableau N°20 : La situation du précompte-TVA déclarée sur G50

Mois	Total CA/TVA	TVA/dus	TVA/achat	Précompte Antérieur	Total déduct	Solde débiteur	Solde créditeur
OCT	4 501 564	825 643	700 237	0	700 237	125 406	0
VOV	4 650 000	854 930	914 227	125 405	1 039 632	0	-184 702
DEC	4 670 000	811 263	871 800	184 702	1 056 502	0	-245 239
TOTAL	52 610 214	9 176 279	8 325 702			605 662	-690 607
2019							
JANV	3 871 255	635 477	546 688	245 242	791 930	0	-156 453
FEV	4 010 000	710 817	777 192	156 454	933 646	0	-222 829
MARS	4 781 051	873 088	628 058	222 830	850 888	22 200	0

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°21 : La situation rectifiée du précompte-TVA

MOIS	Total CA/TVA	TVA/dus	TVA/achat	Précompte antérieur	Total déduc	Solde de débiteur	Solde créditeur
OCT	4 501 564	825 643	700 237	0	700 237	125 406	0
VOV	4 650 000	854 930	914 227	0	914 227	0	-59 297
DEC	4 670 000	811 263	871 800	59 297	931 097	0	-119 834
TOTAL	52 610 214	9 176 279	8 325 702			605 662	
2019							
JANV	3 871 255	635 477	546 688	119 834	666 522	0	-31 045
FEV	4 010 000	710 817	777 192	31 045	808 237	0	-97 420
MARS	4 781 051	873 088	628 058	97 420	725 478	147 610	0

Source : Documents interne du CDI

Cette rectification à donner lieu à des droits TVA sur la déclaration G50 du mois de Mars 2019 de l'ordre de 147 610 DA au lieu de 22 200 DA soit une différence de 125 410 DA qui sera rappelée par le service.

- Les résultats ci-dessus ayant fait objet d'un pointage sanctionné par PV n°54 du 16/12/2020 (Voir ANNEXE N°11).

3.4. Notification de redressement

En raison du COVID19, le programme des sociétés à vérifiées a été envoyer en retard, ce qui oblige l'administration fiscale à modifier temporairement la politique de la vérification afin d'éviter la prescription donc elle a tenu de contrôlée l'année 2016 en premier lieu. Et pour cela les vérificateurs envoient deux notifications de redressement, une pour l'exercice 2016, et une pour les exercices 2017, 2018 et 2019.

3.4.1. Notification primitive

Le vérificateur a établi le 20/12/2020 la notification primitive N°30/DIWAC/CDI/SPCR/2020 qui a été remise à l'EURL le 21/12/2020 par une lettre recommandé contre accusé de réception afin de l'informer du résultat de la vérification. (Voir Annexe N°12)

Un délai de quarante (40) jours, à partir de la date de réception de la notification initiale, est accordé à l'EURL pour qu'elle formule ses observations, cette dernière à la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

Les éléments de la notification initiale se présentent comme suit :

a) Reconstitution de chiffres d'affaires :

Il peut-être résumé dans le tableau suivant:

Tableau N° 22 : Reconstitution de CA

COMPTE FINANCIER EXERCICE 2016	
Libellé	Montant
AGB banque	4 205 725,50
Caisse	48 636 023,50

Encaissement bruts (1)	52 841 749,00
VIR-FOND banque	3 300 000,00
Total des déductions (2)	3 300 000,00
Encaissement net TTC= (1)-(2)	49 541 749
-Client au 01/01	-
+Avance/client au 01/01	-
+Client au 31/12	-
-Avance/client au 31/12	-
CA en TTC Reconstitué	49 541 749
CA Exonéré (-)	3 217 708
Droit Timbre (-)	-
-Taxe publicitaire	-
CA Taxe.Reconstitué (hors DT &AT) TTC	46 324 041
Coef.Conversion 0,9346 et 0,9174	38 145 044
Coef.Conversion 0,8547 et 0,8403	1 583 495
CA Taxe.Reconstitué HT (a)	39 728 539
+Taxe publicitaire	-
+CA Exonéré (b)	3 217 708
CA Reconstitué global HT (c)= (a)+(b)	42 946 247
CA Déclaré HT (d)	42 509 774
Ecart (e)= (c)-(d)	436 473

Source : Documents interne du CDI

Le chiffre d'affaires dissimulé pour l'exercice 2016 est de 436 473 DA, le rehaussement dégagé sera repris en matière de TAP, TVA et l'IBS et l'IRG/associés, les droits sera rappelée majorée de pénalité en vertu de l'article 193 du CIDTA.

Les résultats ci-dessus ont permis de déterminer les rehaussements sur chiffre d'affaires et les rehaussements sur résultats.

Tableau N°23 : Rehaussements sur CA

Désignations	2016
CA déclarés	42.439.774
Rehaussement/CA	436 473
Total CA révisé	42.876.247
CA Imposable	436 473

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°24 : Rehaussements sur les résultats

Désignations	2016
Résultats déclarés	786 241
Rehaussement/CA	436 473
Bénéfices révisés	1 222 714
Rehaussement sur Bénéfices	436 473

Source : Documents interne du CDI

b) La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :

Tableau N°25 : TAP à payer

Désignations	2016
CA imposable	436 473
Taux de la TAP	2%
Droit TAP	8.729
Taux pénalités ¹	10%
Pénalités	873
Total des droits et pénalités	9.602

Source : Documents interne di CDI

c) La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

Tableau N°26 : TVA à payer

Désignations	2016
CA Imposable	436 473
Taux de la TVA	17%
Droits TVA	74.200
Taux pénalités ²	15%
Pénalités	11.130
Total des droits et pénalités	85.330

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°27 : TVA/achat à payer

Désignations	2016
Droits TVA	239 879
Taux pénalités ³	25%
Pénalités	59.969
Total des droits et pénalités	299.848

Source : Documents interne du CDI

d) Impôt su Bénéfice des Sociétés (IBS):

Tableau N°28 : IBS à payer

Désignations	2016
Rehaussement/ Bénéfice	436 473
Déduction Droits TAP	8.729
Total Imposable	427.744
Taux de L'IBS	26%
Droits IBS dus	111.213
Taux de Pénalités	15%
Pénalités	16.682
Total des droits et pénalités	127.895

Source : Documents interne du CDI

¹ Taux de pénalité égal 10% si le montant des droits dus Inférieur ou égal à 50.000 DA (Art N°193-1 de CIDTA)

² Taux de pénalité égal 15% si le montant des droits dus est entre 50.000 DA et 200.000 DA (Art N° 193-1 de CIDTA)

³ Taux de pénalité égal 25% si le montant des droits dus est supérieur à 200.000 DA (Art N° 193-1 de CIDTA)

Tableau N°29 : Pénalité pour absence de paiement des AP/IBS

AP	Montant AP/IBS	Total AP/IBS	Pénalité 10%
1er acompte	0,00	234.872	23.487
2e acompte	156.581		
3e acompte	78.291		

Source : Documents interne du CDI

e) Impôt sur Revenu Global/Revenu des Capitaux Mobiliers (IRG/RCM)

Tableau N°30 : IRG/RCM à payer

Désignations	2016
Rehaussement/ Bénéfice	427 744
Déduction Droits IBS	111 213
Total Imposable	316 531
Taux de l'IRG	10%
Droits IRG dus	31 653
Taux de Pénalités	10%
Pénalités	3 165
Total des droits et pénalités	34 818

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°31 : Pénalité pour paiement différé sur IRG/salaire

Désignations	2 016
Droits IRG	67.942
Taux pénalités	10%
Pénalités pour paiement différé	6 794

Source : Documents interne du CDI

3.4.2. Notification complémentaire

Le vérificateur a établi la notification complémentaire N°125/DIWAC/CDI/SPCR/2020 le 21/03/2021, qui a été remise à l'EURL par une lettre recommandée contre accusé de réception afin de l'informer du résultat de la vérification des exercices 2017,2018 et 2019. (Voir Annexe N°13)

Un délai de quarante (40) jours, à partir de la date de réception de la notification primitive, est accordé à l'EURL pour qu'elle formule ses observations, cette dernière à la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

Les éléments de la notification primitive se présentent comme suit :

a) **Reconstitution de chiffres d'affaires :**

Il peut-être résumé dans le tableau suivant:

Tableau N°32 : Reconstitution de CA

COMPTE FINANCIER	2017	2018	2019
LIBELLE	MONTANT	MONTANT	MONTANT
AGB banque	7 915 528,65	9 512 594,00	14 372 671,00
Caisse	55 480 259,35	55 683 897,00	65 187 408,00
Encaissement bruts	63 395 788,00	65 196 491,00	79 560 079,00
VIR-FOND banque	6 095 000,00	3 200 000,00	12 100 000,00
Total des déductions (2)	6 095 000,00	3 200 000,00	12 100 000,00
Encaissement net TTC=(1)-(2)	57 300 788,00	61 996 491,00	67 460 079,00
-Client au 01/01	0,00	0,00	0,00
+Avance/client au 01/01	0,00	0,00	0,00
+Client au 31/12	0,00	0,00	0,00
-Avance/client au 31/12	0,00	0,00	0,00
CA TTC Reconstitué	57 300 788,00	61 996 491,00	67 460 079,00
(-) CA Exonéré	3 582 335,00	3 364 061,00	7 477 249,00
- Droit Timbre			
-Taxe publicitaire			
CA Taxe.Reconstitué (hors DT &AT) TTC	53 718 453,00	58 632 430,00	59 982 830,00
Coef.Conversion 0,8403 (1/1,19)	44 184 556,13	47 546 466,34	36 438 309,08
Coef.Conversion 0,9174 (1/1,09)	1 039 870,97	1 877 313,58	15 243 343,04
CA Taxe.Reconstitué.HT (a)	45 224 427,10	49 423 779,93	51 681 652,12
+Taxe publicitaire			
(+) CA Exonéré	3 582 335,00	3 364 061,00	7 477 249,00
CA Reconstitué global HT c=(a)+(b)	48 806 762,10	52 787 840,93	59 158 901,12
CA Déclaré HT (d)	48 889 959,00	52 620 214,00	58 826 256,00
Ecart e=c-d	-83 196,90	167 626,93	332 645,12

Source : Documents interne du CDI

Le chiffre d'affaires dissimulé pour les exercices 2017,2018 et 2019 est de 417 075,15 DA.
Les résultats ci-dessus ont permis de déterminer les rehaussements sur chiffre d'affaires et les rehaussements sur résultats.

Tableau N°33 : Rehaussements sur CA

Désignations	2017	2018	2019
CA déclarés	48 889 959,00	52 620 214,00	58 826 256,00
Rehaussement/CA	0	167 627,00	332 645,00
Total CA révisé	48 889 959,00	52 787 841,00	59 158 901,00
Rehaussement/CA	-	167 627,00	332 645,00

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°34 : Rehaussements sur résultats

Désignations	2017	2018	2019
Résultats déclarés	1 008 223,00	1 080 840,00	1 365 027,00
Rehaussement/CA	0	167 627,00	332 645,00
Bénéfices révisés	1 008 223,00	1 248 467,00	1 697 672,00
Rehaussement sur Bénéfices	-	167 627,00	332 645,00

Source : Documents interne du CDI

b) La taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Tableau N°35 : TAP à payer

Exercice	2017	2018	2019
Rehaussement/CA/Financier	-	167 627	332 645
Rectification/CA (G50-Bilan)	144 313	5 000	-
Total Rehaussement/CA	144 313	172 627	332 645
Taux de	2%	2%	2%
Droit à rappeler	2 886	3 453	6 653
Taux de pénalités	10%	10%	10%
Pénalités à rappeler	289	345	665
Total à rappeler	3 175	3 798	7 318

Source : Documents interne du CDI

c) La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

Tableau N°36 : TVA à payer

Exercice	2017	2018	2019
Rehaussement/CA/Financier	-	167 627	332 645
Rectification/CA (G50-Bilan)	433 025	10 000	0
Total Rehaussement/CA	433 025	177 627	332 645
Taux de	19%	19%	19%
Droit à rappeler	82 275	33 749	63 203
Taux de pénalités	15%	10%	15%
Pénalités à rappeler	12 341,21	3 374,91	9 480,38
Total à rappeler	94 616	37 124	72 683

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°37 : TVA/achat à payer

Désignations	2017	2018	2019
TVA/Achat rappelée	192 575	169 178	131 780
TVA Mois de septembre 2017	20 550	-	-
TVA Mois d'Aout 2018	-	8 438	-
TVA Mois de Mars 2019	-	-	125 410
Total des droits TVA rappelée	213 125	177 616	257 190
Taux pénalités	25%	25%	25%
Pénalités	53 281	44 404	64 297
Total des droits et pénalités	266 406	222 019	321 487

Source : Documents interne du CDI

d) Impôt sur Bénéfice des Sociétés (IBS)

Tableau N°38 : IBS à payer

Exercice	2018	2019
Rehaussement/ bénéfice	167 627	332 645
Droit TAP	3 453	6 653
Base imposable	164 174,46	325 992,10
Taux de IBS	26%	26%
Droit à rappeler	42 685	84 758
Taux de pénalités	10%	15%
Pénalités à rappeler	4 269	12 714
Total à rappeler	46 954	97 472

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°39 : Pénalité pour absence de paiement des AP/IBS à payer

Exercice	2017	2018	2019
Total AP/IBS	183 980	235 924	252 916
Taux de la Majoration AP/IBS	10%	10%	10%
Majoration AP/IBS	18 398	23 592	25 292

Source : Documents interne du CDI

e) Impôt sur Revenu Global (IRG)**Tableau N°40 : Impôt sur Revenu Global/Revenu des Capitaux Mobiliers (IRG/RCM) à payer**

Exercice	2018	2019
Rehaussement/ bénéfice net	164 174	325 992
Droit IBS	42 685	84 758
Base imposable	121 489,10	241 234,15
Taux de IBS	15%	15%
Droit à rappeler	18 223	36 185
Taux de pénalités	10%	10%
Pénalités à rappeler	1 822	3 619
Total à rappeler	20 046	39 804

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°41 : IRG/salaire à payer

EXERCICES	2017	2019
IRG/S Dues	320 660,00	229 521,00
IRG/S Versées sur G50	172 152,00	40 464,00
Droit IRG a rappelée	148 508,00	189 057,00
Taux de Pénalité	15%	15%
Pénalité	22 276,20	28 358,55
Total des droits et pénalités	170 784	217 416

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°42 : Pénalité pour paiement différé sur IRG/salaire à payer

EXERCICES	2018
Base imposable	157 233
Taux de Pénalité paiement Diff	10%
Pénalité paiement différé	15 23

Source : Documents interne du CDI

3.5. Réponse du contribuable

Suit à la notification primitive N°125/DIWAC/CDI/SPCR/2020 qui a été remis le 22/03/2021, l'entreprise a envoyé une lettre adressée à l'administration fiscale le 12/04/2021 (**Voir Annexe N°14**).

Les observations de l'EURL portent sur les exercices 2017, 2018 et 2019 ; Elle a sollicité la révision de certains points issues de la vérification de sa comptabilité, et sont :

1-L'annulation des majorations fiscales dont le taux est déterminé en fonction des droits éludés.

2-D'abandonné l'application de la majoration de 10 % aux sommes non réglées des acomptes provisionnels.

3-L'annulation des majorations fiscales de 10 % relative au paiement différé des droits IRG/salaires.

Après la réception de la réponse du contribuable, ce dernier a été invité par l'administration fiscale pour un débat contradictoire qui a été tenu le 20/04/2021 (**Voir Annexe N°15**), dont les résultats du débat sont traités dans la section suivante.

Section 03 : Résultat du contrôle fiscal

1. La notification définitive

Après l'étude et l'examen de la réponse du contribuable, il a été retenu ce qui suit :

1-Concernant les majorations fiscales dont le taux est déterminé en fonction des droits éludés celles-ci sont appliquées conformément aux dispositions de l'article 193 du CIDTA et 116 du CTCA sur les droits rappelés pour insuffisance de déclarations.

2-S'agissant de l'application de la majoration de 10 % aux sommes non réglées des acomptes provisionnels celles-ci sont appliquées conformément aux dispositions de l'Article 356 du CIDTA.

3-A propos de l'annulation des majorations fiscales de 10 % relative au paiement différé des droits IRG/salaires, cette majoration est prévue par l'Article 402-2 du CIDTA.

Par conséquent la situation initialement notifiée demeure maintenue, néanmoins il vous appartient de saisir l'administration dans la phase contentieuse pour une meilleure orientation concernant les contestations soulevées,

Le 20/05/2021, une notification définitive N°23 a été envoyé au contribuable et elle a été remise le 23/05/2021 contre accusé de réception. (**Voir Annexe N°16**)

La nouvelle situation fiscale de l'EURL se présente définitivement comme suit :

✓ Détermination des rehaussements sur les chiffres d'affaires :

Tableau N°43 : Rehaussements sur CA

Désignations	2016	2017	2018	2019
CA déclarés	42 439 774	48 889 959	52 620 214	58 826 256
Rehaussement/CA	436 473	0	167 627	332 645
Total CA révisé	42 876 247	48 889 959	52 787 841	59 158 901
Rehaussement/CA	436 473	-	167 627	332 645

Source : Documents interne du CDI

✓ Détermination les rehaussements sur les résultats :

Les résultats sont reconstitués par la réintégration des rehaussements sur CA suivant détail de tableau suivant :

Tableau N°44 : Rehaussements sur les résultats

Désignations	2016	2017	2018	2019
Résultats déclarés	786 241	1 008 223	1 080 840	1 365 027
Rehaussement/CA	436 473	0	167 627	332 645
Bénéfices révisés	1 222 714	1 008 223	1 248 467	1 697 672
Rehaussement sur Bénéfices	436 473	-	167 627	332 645

Source : Documents interne du CDI

✓ Les impositions :

a) Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Tableau N°45 : TAP à payer (notification définitive)

Exercice	2016	2017	2018	2019
Rehaussement/CA/Financier)	436 473	-	167 627	332 645
Rectification/CA (G50-Bilan)	-	144 313	5 000	-
Total Rehaussement/CA	436 473	144 313	172 627	332 645
Taux de	2%	2%	2%	2%
Droit à rappeler	8 729	2 886	3 453	6 653
Taux de pénalités	10%	10%	10%	10%
Pénalités à rappeler	873	289	345	665
Total à rappeler	9 602	3 175	3 798	7 318

Source : Documents interne du CDI

b) Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Tableau N°46 : TVA à payer (notification définitive)

Exercice	2016	2017	2018	2019
Rehaussement/CA(C/Financier)	436 473	-	167 627	332 645
Rectification/CA (G50-Bilan)	-	433 025	10 000	0
Total Rehaussement/CA	436 473	433 025	177 627	332 645
Taux de	17%	19%	19%	19%
Droit à rappeler	74 200	82 275	33 749	63 203
Taux de pénalités	15%	15%	10%	15%
Pénalités à rappeler	11 130	12 341,21	3 374,91	9 480,38
Total à rappeler	85 330	94 616	37 124	72 683

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°47 : Reversement de la TVA/achat (notification définitive)

Désignations	2016	2017	2018	2019
TVA/Achat rappelée	239 879	192 575	169 178	131 780
TVA Mois de septembre 2017	-	20 550	-	-
TVA Mois d'Aout 2018	-	-	8 438	-
TVA Mois de Mars 2019	-	-	-	125 410
Total des droits TVA rappelée	239 879	213 125	177 616	257 190
Taux pénalités	25%	25%	25%	25%
Pénalités	59 969	53 281	44 404	64 297
Total des droits et pénalités	299 848	266 406	222 019	321 487

Source : Documents interne du CDI

c) Impôt sur bénéfices des sociétés (IBS)

Tableau N°48 : IBS à payer (notification définitive)

Exercice	2016	2018	2019
Rehaussement/ bénéfice	436 473	167 627	332 645
Droit TAP	8 729	3 453	6 653
Base imposable	427 744	164 174	325 992
Taux d'IBS	26%	26%	26%
Droit à rappeler	111 213	42 685	84 758
Taux de pénalités	15%	10%	15%
Pénalités à rappeler	16 682	4 269	12 714
Total à rappeler	127 895	46 954	97 472

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°49 : Pénalité pour absence de paiement des AP/IBS (notification définitive)

Exercice	2016	2017	2018	2019
Total AP/IBS	234 872	183 980	235 924	252 916
Taux de la Majoration AP/IBS	10%	10%	10%	10%
Majoration AP/IBS	23 487	18 398	23 592	25 292

Source : Documents interne du CDI

d) Impôt sur Revenu Global (IRG)

Tableau N°50 : IRG/RCM à payer (notification définitive)

Exercice	2016	2018	2019
Rehaussement/ bénéfice net	427 744	164 174	325 992
Droit IBS	111 213	42 685	84 758
Base imposable	316 531	121 489	241 234
Taux d'IRG	10%	15%	15%
Droit à rappeler	31 653	18 223	36 185
Taux de pénalités	10%	10%	10%
Pénalités à rappeler	3 165	1 822	3 619
Total à rappeler	34 818	20 046	39 804

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°51 : IRG/Salaire à payer (notification définitive)

EXERCICES	2017	2019
IRG/S Dues	320 660	229 521
IRG/S Versées sur G50	172 152	40 464
Droit IRG a rappelée	148 508	189 057
Taux de Pénalité	15%	15%
Pénalité	22 276	28 359
Total des droits et pénalités	170 784	217 416

Source : Documents interne du CDI

Tableau N°52: Pénalité pour paiement différé sur IRG/salaire (notification définitive)

EXERCICES	2016	2018
Base imposable	67 942	157 233
Taux de Pénalité paiement Différé	10%	10%
Pénalité paiement différé	6 794	15 723

Source : Documents interne du CDI

2. Rédaction du rapport de vérification et émission de rôle

2.1. Rédaction du rapport de vérification

Pour se faire, un modèle normalisé de ce rapport est utilisé par l'ensemble des structures du contrôle par souci d'uniformisation. Une copie du rapport est transmise à la direction régionale de Sétif, tandis qu'une autre est versée dans le dossier fiscal du contribuable.

2.2. Emission de rôle

A la fin de la vérification, le vérificateur a établi une fiche de fin des travaux de vérification le 03/06/2021 (**Voir Annexe N°17**), et il a envoyé le récapitulatif de l'ensemble des droits et pénalités à payer à l'inspection dont relève le contribuable afin que cette dernière établisse un avis à payer du rôle individuel (**Voir Annexe N°18**) qui peut-être résumé dans le tableau suivant :

Tableau N° 53 : Présentation des montants définitifs des droits et pénalités à payer (en DA)

Libellé		2016	2017	2018	2019	Total
TAP	Droits	8 729	2 886	3 453	6 653	21 721
	Pénalités	873	289	345	665	2172
TVA	Droits	314 079	295 400	211 365	320 393	1 141 237
	Pénalités	71 099	65 622	47 779	73 777	258 277
IBS	Droits	111 213	-	42 685	84 758	238 656
	Pénalités	40 169	18 398	27 861	38 006	124 434
IRG	Droits	31 653	148 508	18 223	225 242	423 626
	Pénalités	9 959	22 276	17 545	31 978	81 758
Total		587 774	553 379	369 256	781 472	2 291 881

Source : Documents interne du CDI

D'après le tableau ci-dessus, le contribuable doit payer un total des droits et pénalités d'un montant de **2 291 881DA** relatif à la période non encore prescrite (2016, 2017, 2018, 2019).

Conclusion du chapitre :

Dans ce chapitre qui portait sur l'étude pratique des différentes étapes de la vérification de comptabilité (VC) d'un contribuable soumis au contrôle fiscal, on a commencé par une présentation de la direction générale des impôts (DGI) et le centre des impôts (CDI) où nous avons abordé leurs missions et leurs structures organisationnelles.

Ensuite on a étudié un dossier d'un contribuable soumis à l'impôt sur l'ensemble des revenus du fait de son activité commerciale. Ce contribuable est soumis au contrôle fiscal pendant quatre ans. La pratique de la vérification ayant tenu à suivre les démarches légales pour informer le contribuable par l'envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte du contribuable vérifié et lui accordant le délai légal de dix (10) jours.

A l'intervention sur place, le vérificateur rédige les notes et observations concernant la comptabilité du contribuable, lui adresse une notification primitive contenant les résultats de la vérification et lui donne un délai de quarante (40) jours à compter pour répondre et fournir ses justifications. A la fin, il a conclu qu'il y avait des erreurs et des pratiques créatives dans la comptabilité du contribuable, liées à l'inflation des coûts et à la dissimulation de certains revenus importants.

A l'issue de la procédure de la vérification, une importante recette fiscale qui avait été éludée a été récupérée.

A travers notre étude, nous avons constaté que :

- Les résultats des vérifications constituent des recettes supplémentaires pour le budget de l'Etat.
- Le contrôle fiscal est l'un des outils les plus efficaces dans la découverte des pratiques comptables créatives. De ce fait, il est primordial que les organismes fiscaux mettent en place ce mécanisme dans la liste de ces priorités et en œuvrant davantage pour son amélioration.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

L'effondrement financier et le non-respect des normes et règles de déontologie ont eu un impact direct sur l'affaiblissement de la confiance dans la comptabilité et les comptables, surtout que certains accusent la comptabilité d'être l'une des raisons d'émergence des crises financières résultant de la manipulation des données comptables, et à la suite de ces crises, le concept de la comptabilité créative est devenu le centre d'attention des vérificateurs.

Le caractère déclaratif du système fiscal algérien figure parmi les principaux facteurs qui poussent l'administration fiscale à adopter le contrôle fiscal. En effet, les déclarations des contribuables ne sont jamais exemptes d'erreurs et de manipulations, ce qui peut entraîner un écart entre les attentes de l'administration fiscale et les déclarations des contribuables.

Ces manipulations sont souvent liées à l'aspect comptable, en raison de la relation étroite entre la comptabilité et la détermination de la base imposable, où les contribuables recourent à la dissimulation des revenus ou la facturation des coûts supplémentaires afin de réduire le profit et donc de réduire la taxe imposée. Ce qui entraîne nécessairement la perte de crédibilité des déclarations fiscales.

En outre, les pratiques comptables créatives sont devenues l'un des problèmes les plus controversés auxquels est confrontée l'administration fiscale, d'autant plus qu'elles sont difficiles à cerner ou à contrôler, car la comptabilité créative se situe dans la zone grise entre les pratiques coutumières et la fraude, ce qui pose la question de la réaction de l'administration fiscale pour y faire face.

C'est pourquoi, elle a procédé à un contrôle fiscal pour lutter contre la pratique des méthodes comptables créatives à travers la vérification de l'exactitude des déclarations présentées afin de découvrir toutes erreurs ou violation et les corriger.

Ce contrôle peut prendre différentes formes selon le lieu de son déroulement, l'étendue des opérations ainsi que les impôts et taxes objets de vérification. Il peut être un contrôle sommaire, effectué au niveau des services de l'administration fiscale, comme il peut être un contrôle sur place, opéré chez le contribuable à vérifier.

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

En plus, le succès du processus de contrôle fiscal est lié à la capacité du vérificateur à utiliser ses techniques juridiques et comptables. En respectant les différentes étapes légales afin de garantir les droits et obligations des deux parties, et il doit contrôler les principes comptables afin de découvrir les diverses méthodes créatives dans les déclarations, récupérer les droits fiscaux en cas de manipulations, et juger de la l'intégrité des déclarations dans le cas contraire et ainsi donner de la crédibilité à ces déclarations.

Par ailleurs, la comptabilité créative est l'ensemble des méthodes pratiquées par les entreprises pour améliorer la situation financière et influencer l'impression des utilisateurs des états financiers, en effet son but majeur reste de celui de minimiser le résultat, en vue d'échapper à certaines exigences fiscales. Ses méthodes concernent soit le timing, l'estimation, la divulgation, la classification ou la présentation des comptes dans les états financiers.

Autrement dit, les comptables exploitent les lacunes disponibles dans les principes et les normes comptables internationales, afin de donner une image différente de la société.

La lutte contre les pratiques comptables créatives est difficile et complexe, et pour cela plusieurs moyens sont mis en place pour détecter et réduire ces pratiques, parmi eux les comités d'audit, la gouvernance d'entreprise, et le contrôle fiscal ...

A cet effet, la vérification de comptabilité reste toujours insuffisante pour éliminer définitivement les traces de ces pratiques. Par conséquent, ceux qui s'intéressent à ce domaine doivent constamment s'efforcer de les détecter et ensuite essayer de les réduire.

Grâce à cette étude, les résultats les plus importants obtenus peuvent être présentés comme suit :

- ✓ La planification du processus de contrôle permet aux vérificateurs d'aboutir à des résultats positifs, en s'appuyant sur le guide de vérificateur, en respectant les délais légaux d'intervention sur place et en examinant la comptabilité du contribuable ;
- ✓ Le respect du vérificateur des procédures légales dans l'exercice de sa mission, lui permet de garantir l'ensemble des droits du contribuable et de l'administration fiscale, il est également important d'être à jour pour éviter de commettre des erreurs liées aux lois qui ont été modifiées ou supprimées ;
- ✓ La maîtrise des techniques juridiques et comptables du contrôle fiscal, permet aux vérificateurs de découvrir les différentes méthodes créatives contenues dans la comptabilité du contribuable mis en examen, telles que la manipulation d'estimations, la dissimulation de revenus ou l'inflation de coûts et tout ce qui touche au bénéfice imposable ;
- ✓ Les procédures du contrôle fiscal contribuent à réduire les pratiques comptables créatives ;
- ✓ L'utilisation de méthodes comptables créatives dans les déclarations fiscales perd de leurs crédibilités ;
- ✓ Les contribuables pratiquent des méthodes comptables créatives dans le but de se soustraire partiellement ou totalement au paiement des impôts dus, et cela est clair dans les recettes fiscales qui ont été extraites du dossier vérifié ;
- ✓ L'un des motifs d'utilisation de la comptabilité créative est l'impact positif sur la réputation de l'entreprise sur le marché et l'augmentation des emprunts auprès des banques ;
- ✓ La perspective éthique de la comptabilité créative représente un grand danger pour l'avenir de la comptabilité ;
- ✓ Le vérificateur doit avoir la compétence, l'expérience et la formation technique nécessaires pour aider à découvrir des pratiques comptables créatives.

A travers nos recherches, qui visaient à étudier la problématique suivante : **Comment les pratiques comptables créatives affectent-elles les déclarations fiscales et quel est le rôle du contrôle fiscal dans la limitation de ces pratiques ?**, et le stage pratique effectué au sein du CDI d'Alger centre nous avons pu tester les hypothèses de l'étude :

Eu égard aux résultats obtenus nous pouvons confirmer la première hypothèse, qui stipule que l'administration fiscale vérifie la cohérence des différentes déclarations qu'elle reçoit puis si elle fasse des problèmes, elle demande des éclaircissements ou des justifications, et cela peut donner lieu à un déplacement au siège social de l'entreprise pour approfondir l'enquête.

En ce qui concerne la deuxième hypothèse, qui stipule que la comptabilité créative est généralement pratiquée dans le but d'éviter le paiement partiel ou complet des impôts, et d'après les résultats de l'étude du deuxième chapitre on confirme la validité de cette hypothèse.

Par contre, la dernière hypothèse ne peut être confirmée que partiellement car le contrôle fiscal souffre de quelques insuffisances allant des moyens dédiés à l'activité de recherche jusqu'à l'exécution des contrôles, ces insuffisances ne permettent pas de détecter toutes les pratiques comptables créatives.

De ce fait, la vérification de la comptabilité n'est pas tout à fait efficace pour lutter contre ces pratiques mais elle reste le moyen le plus utilisé et le plus rentable pour l'administration fiscale.

En ce qui concerne les recommandations que l'on peut tirer de notre étude, afin d'améliorer le contrôle fiscal et de lutter contre les pratiques comptables créatives sont les suivantes :

- ◆ Augmenter le nombre de vérificateurs au niveau des CDI, afin d'élargir le champ d'investigation fiscale et récupérer un maximum de droits fiscaux ;
- ◆ La nécessité de travailler sur l'automatisation d'une base de données spéciale pour les contribuables afin de faciliter l'accès aux informations du contribuable et ainsi faciliter le processus de contrôle.
- ◆ Imposer des sanctions sévères aux préparateurs d'états financiers qui se livrent à des pratiques comptables créatives ;
- ◆ Augmenter l'efficacité des vérificateurs en organisant des formations et de sensibilisation sur les effets négatifs de la comptabilité créative, ainsi que le rôle efficace que le contrôle fiscal doit jouer pour réduire les pratiques comptables créatives ;
- ◆ Renforcer les efforts dédiés à la recherche des informations en améliorant les outils de programmation, les moyens humains et matériels et l'application objective des pénalités.
- ◆ La mise en place d'un système d'information et l'encouragement de la coopération avec les autres acteurs nationaux et internationaux.
- ◆ Améliorer les procédures de contrôle fiscal.

Enfin, les résultats tirés par cette recherche ne peuvent pas être généralisés à cause de leur limitation dans le temps, et dans l'espace car notre stage a touché qu'un seul contribuable.

Table des matières

Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire	
Liste des abréviations.....	I
Liste des tableaux	III
Liste des figures	V
Liste des annexes	VI
Résumé et mots clé	VII
Abstract and Key words	VIII
Introduction générale	A-C
CHAPITRE 01 : Le contrôle fiscal	1
Introduction du chapitre	2
Section 01 : le cadre théorique du contrôle fiscal	3
1. Définition, objectifs et rôle du contrôle fiscal	3
1.1. Définition	3
1.2. Objectifs	3
1.3 Rôle	4
1.3.1. D'assurer la cohérence et la pérennité du système déclaratif.....	4
1.3.2. De garantir l'égalité des contribuables devant l'impôt.....	4
1.3.3. D'alimenter les caisses du trésor public.....	4
1.3.4. De lutter contre le phénomène de la fraude fiscale	4
2. Les formes du contrôle fiscal.....	4
2.1. Le contrôle sommaire	5
2.1.1. Le contrôle formel.....	5
2.1.2. Le contrôle sur pièce (CSP).....	6

2.2. Le contrôle sur place.....	6
2.2.1. La vérification de comptabilité (VC).....	6
2.2.2. La vérification ponctuelle (VP).....	7
2.2.3. Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE).....	7
3. Les raisons de contrôle fiscal	8
❖ Les directives	8
❖ Le contrôle d'un tiers	8
❖ L'absence de déclaration	8
❖ Les déclarations divergentes	8
❖ La délation	8
❖ Les autres entités	9
4. Les finalités de contrôle fiscal.....	9
4.1. Une finalité budgétaire	9
4.2. Une finalité dépressive	9
4.3. Une finalité dissuasive.....	9
Section 02 : Le cadre juridique et organisationnel du contrôle fiscal	10
1. L'aspect juridique	10
1.1. Cadre légal du contrôle fiscal	10
1.1.1. Droit de contrôle	10
1.1.2. Droit d'enquête	10
1.1.3. Droit de communication	11
1.1.4 Droit de visite	11
1.1.5. Droit de reprise	11
1.2. Obligations des contribuables	12
1.2.1. Obligations comptables.....	12
1.2.2. Obligations fiscales.....	13
1.3. Droits et garanties accordées aux contribuables	14
1.3.1. Garanties liées à l'exercice du droit de vérification	14
1.3.2. Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement	16

2. L'aspect organisationnel	16
2.1. Au niveau central	16
2.2. Au niveau opérationnel	17
2.2.1. Au niveau national	17
2.2.2. Au niveau régional	17
2.2.3. Au niveau local	17
Section 03 : le processus de contrôle fiscal.....	19
1. Critères de sélection des dossiers à contrôler	19
2. Etapes du contrôle fiscal	20
2.1. Travaux préparatoires de la vérification	20
2.1.1. Le retrait du dossier fiscal	20
2.1.2. Analyse du dossier fiscal	20
2.1.2.1. L'état comparatif des bilans	20
2.1.2.2. Relevé de comptabilité	20
2.1.2.3. Le relevé des chiffres d'affaires	21
2.1.2.4. Les déclarations des salaires	21
2.2. Le déroulement de la vérification.....	21
2.2.1 L'envoi de l'avis de vérification.....	21
2.2.2 L'intervention sur place	22
2.2.2.1. Examen de comptabilité en la forme	23
2.2.2.2. Examen de comptabilité en le fond	24
2.2.2.2.1. Le contrôle interne (à travers des données de comptabilité)	24
2.2.2.2.2. Le contrôle externe	26
2.2.3. Appréciation générale de la comptabilité	26
2.2.3.1. Acceptation de la comptabilité	26
2.2.3.2. Rejet de la comptabilité	26
2.2.3.3. La reconstitution des bases d'imposition	27

2.2.3.3.1. Reconstitution à partir des achats	27
2.2.3.3.2. Reconstitution à partir des constances de fabrication	27
2.2.3.3.3. Reconstitution à partir des charges d'exploitation	27
2.2.3.3.4. Reconstitution à partir de l'enrichissement inexpliqué de l'exploitant ou de(s) l'associé(s).....	27
2.2.4 Les procédures de redressement	28
2.2.4.1. La procédure contradictoire	28
2.2.4.2. La procédure de redressement unilatérale (non contradictoire)	28
2.2.4.2.1. La rectification d'office	28
2.2.4.2.2. La taxation d'office	29
2.2.4.2.3. L'évaluation d'office des bases d'imposition	29
2.2.5. Travaux de fin de vérification	29
2.2.5.1. La notification des résultats (notification initiale)	29
2.2.5.2. Les opérations de clôture de contrôle (l'achèvement de la vérification)	30
2.2.5.3. Rédaction du rapport de vérification	31
2.2.5.4. Émission d'un rôle de régularisation et établissement des statistiques	31
2.2.5.5. Droits aux recours.....	31
3. Les limites (Insuffisances) des contrôles fiscaux	32
3.1. Les limites relatives au processus de la programmation :.....	32
3.1.1. Le caractère empirique et aléatoire de la sélection des dossiers à programmer.....	32
3.1.2. Les limites relatives au délai d'exécution des contrôles :.....	32
3.2. Les limites relatives aux instruments d'intervention :.....	32
3.2.1. Droit de communication :.....	33
3.2.2. Droit d'enquête :.....	33
3.2.3. Droit de visite :.....	33
3.3. L'absence de recours à l'assistance administrative internationale :.....	33
3.4. Insuffisance des moyens dédiés à l'activité de la recherche :.....	33

3.4.1. Au niveau des moyens matériels :.....	33
3.4.2. Au niveau des moyens humains :.....	34
3.5. Insuffisance dans la coordination entre les différentes structures de l'Etat:.....	34
3.6. Absence de transparence dans les transactions commerciales	34
Conclusion du chapitre	35
CHAPITRE 02 : la comptabilité créative et le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre sa pratique	36
Introduction du chapitre	37
Section 01 : le cadre théorique de la comptabilité créative	38
1. La définition et la création de la comptabilité créative.....	38
1.1. La définition de la comptabilité créative.....	38
1.2. La création de la comptabilité créative.....	40
2. Les formes de la comptabilité créative et son perspective éthique	41
2.1. Les formes de la comptabilité créative.....	41
2.1.1. Comptabilité utilitaire	41
2.1.2. Gestion du revenu	42
2.1.3. Adoucissement de la situation du revenu	42
2.1.4. Manipulation des rapports financiers	42
2.1.5. Pratiques comptables créatifs	42
2.2. La perspective éthique de la comptabilité créative	42
3. Les motifs d'utilisation de la comptabilité créative.....	43
❖ Pour influencer la réputation positive de l'entreprise sur le marché	44
❖ Pour la fraude fiscale	44
❖ Pour la classification professionnelle	44
❖ Pour augmenter des emprunts auprès des banques	44
❖ Pour réaliser des intérêts personnels	44
Section 02 : Les pratiques comptables créatifs	46
1. Les méthodes utilisées en comptabilité créative.....	46
1.1. Les pratiques comptables créatifs dans la divulgation.....	46

1.1.1. Financement hors bilan	46
1.1.2. Changements comptables	47
1.2. Les pratiques comptables créatifs dans le temps.....	47
1.2.1. Reconnaissance des recettes.....	47
1.2.2. Reconnaissance des dépenses.....	48
1.3. Méthodes comptables créatifs d'estimation.....	48
1.4. Méthodes comptables créatifs en classification et présentation	49
1.4.1. La liste des revenus :	49
1.4.2. Investissements :	49
2. Méthodes comptables créatives utilisées dans les états financiers :	50
2.1. Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des situations financières	50
2.2. Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des revenus	51
2.3. Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des flux de trésorerie.....	52
Section 03 : Les méthodes de détection de pratiques comptables créatifs.....	53
1. Les méthodes et les moyens modernes de détection des pratiques comptables créatifs.....	53
2. Le rôle des organismes et organisations internationaux dans la découverte des pratiques comptables créatifs	55
2.1. Le rôle de la gouvernance d'entreprise dans la réduction des pratiques comptables créatifs.....	55
2.2. Le rôle de l'International Accounting Standards Board dans la réduction des pratiques comptables créatives	56
3. Les techniques de contrôle fiscal et leur rôle dans la limitation des pratiques comptables créatifs	56
3.1. Contrôle approfondi de la comptabilité.....	57
3.1.1. Examen approfondi des comptes du bilan.....	57
✓ l'examen des comptes d'actifs	57
✓ l'examen des comptes de passif.....	60
3.1.2. Examen approfondi du compte de résultats.....	61

✓ Examen des comptes de dépenses	61
✓ Examen du compte de recettes	62
3.1.3. Examen approfondi des composants de profit	62
✓ Contrôle des achats :	62
✓ Contrôle des stocks:	63
✓ Contrôle des ventes:	63
3.2. Les résultats de l'examen comptable et les modalités de réévaluation du chiffre d'affaires:.....	63
3.2.1. Accepter ou refuser la comptabilité du contribuable	63
3.2.2. Les résultats du rejet de la comptabilité.....	64
➤ Procédure de présence:	64
➤ Correction automatique:	64
3.2.3. Des moyens de rétablir le chiffre d'affaires.....	64
➤ Reconstitue le chiffre d'affaires sur la base d'éléments quantitatifs.....	64
➤ Rétablir le chiffre d'affaires à partir des encaissements.....	65
➤ Reconstitue le chiffre d'affaires sur la base de la facturation.....	65
➤ Reconstitue le chiffre d'affaires en fonction des dépenses de production	66
➤ Reconstitue le chiffre d'affaires sur la base d'étude de prix	66
Conclusion du chapitre	67
CHAPITRE 03 : Etude de cas portant sur la vérification de la comptabilité	68
Introduction du chapitre	69
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (CDI).....	70
1. Présentation de la direction générale des impôts(DGI)	70
2. Présentation du centre des impôts (CDI)	70
2.1. Définition et mission du centre des impôts	70
2.1.1. Définition :.....	71
2.1.2. La mission du centre des impôts	71
2.2. Structure organisationnelle de la CDI.....	72
2.2.1. Le service d'accueil et d'information:.....	72
2.2.2. Le service de l'informatique et des moyens:.....	72
2.2.3. Le service principal de gestion :.....	72

2.2.4. Le service principal du contrôle et de la recherche:.....	73
2.2.5. Le service principal du contentieux:.....	74
2.2.6. La recette:.....	74
2.3. Organigramme de la CDI.....	75
Section 02 : Etude du dossier d'un contribuable	76
1. Présentation et obligations de l'entreprise vérifiée.....	76
➤ Les obligations fiscales :.....	76
➤ Les obligations comptables :.....	76
2. Préparation de la vérification.....	76
3. Déroulement de la vérification de comptabilité	77
3.1. L'envoi de l'avis de vérification	77
3.2. L'intervention sur place.....	77
3.3. Examen de la comptabilité.....	77
3.3.1. En la forme.....	77
3.3.2 En le fond.....	78
A) Exercice 2016	78
a) Le reversement de la TVA/achats	78
b) Le non-paiement des acomptes provisionnels	79
c) Le paiement différé des droits	79
B) Exercices 2017, 2018 et 2019	80
a) Le reversement de la TVA/achats	80
b) Le non-paiement des acomptes provisionnels.....	81
c) Le paiement différé des droits	82
d) Rapprochement entre déclaration annuelle et déclaration mensuelle	82
3.4. Notification de redressement	84
3.4.1. Notification primitive.....	84
a) Reconstitution de chiffres d'affaires	84
b) La taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	85
c) La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	86
d) Impôt su Bénéfice des Sociétés (IBS).....	86
e) Impôt sur Revenu Global/Revenu des Capitaux Mobiliers (IRG/RCM)	87
3.4.2. Notification complémentaire	87

a) Reconstitution de chiffres d'affaires	87
b) La taxe sur l'activité professionnelle (TAP).....	89
c) La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	89
d) Impôt sur Bénéfice des Sociétés (IBS).....	89
e) Impôt sur Revenu Global (IRG).....	90
3.5. Réponse du contribuable	90
Section 03 : Résultat du contrôle fiscal	91
1. La notification définitive	91
✓ Détermination des rehaussements sur les chiffres d'affaires.....	91
✓ Détermination les rehaussements sur les résultats	91
✓ Les impositions :.....	92
a) Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)	92
b) Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	92
c) Impôt sur bénéfices des sociétés (IBS)	93
d) Impôt sur Revenu Global (IRG)	93
2. Rédaction du rapport de vérification et émission de rôle	94
2.1. Rédaction du rapport de vérification	94
2.2. Emission de rôle.....	94
Conclusion du chapitre	95
Conclusion générale	97

Table des matières

Bibliographie

Annexes

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

Ouvrages :

- Francis LEFEBVRE, La pratique de la vérification de comptabilité, éditions Francis Lefebvre, France, 1997.
- JEAN-JACQUES BINEVENU & THIERRY LAMBERT, Droit Fiscale, 4ème édition, Presses Universitaires de France (PUF), Paris, 2010.
- Adam Smith, « Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations », Éd : W.Strahan and T.Cadell, Londres, 1976.
- POURQUERY (1991). La créativité en comptabilité. Semaine juridique (J.C.P), Ed. E., droit comptable, 25 février 1993, n°224.
- BERTOLUS Jean-Jérôme, « L'art de truquer un bilan », Science & vie économique n°40,éd maxima juin 1988.
- ABI khalida et CHAHED ilies, « Le rôle d'IASB dans le développement d'IFRS et son application en Algérie-2009- », édition pages bleues, Algérie, 2011.
- DEFI JURIS, Quand le fisc vous contrôle, 3ème édition, Éditions EYROLLES, Paris, 2011.
- YAICH RAOUF, Théorie fiscale, Édition RAOUF YAICH, Sfax, 2002.
- TOUALIT.A & CHEHRIT.K, Petit Dictionnaire de l'impôt et de la fiscalité, Edition GAL (Grand-Alger-Livres), Alger, 2003.
- Türker SUSMUS & Dilek Demirhan, “creative accounting: a brief history and conceptual framework”, Akademik Bakış, 2013
- Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital Economy, June 2019.
- M. Jones, « Creative accounting, fraud and international accounting scandals », John Wiley & Sons Ltd, London, 2011.
- A. Cugova, Motivation for the use of creative accounting techniques in the conditions of the globalized business environment, SHS Web of Conferences, 2020.
- H. Stolowy, « Comptabilité créative », Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, 2^{ème} édition Economica, 2009.
- طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، 2010.
- أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 27 ، 2011.
- سيد عبد الرحمان عباس بلة، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد، 12 ، 2012.
- عمر إقبال المشهداني، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة العلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد 7، جامعة عدن الجمعية العلمية لخريجي و منتسبي كليتي الاقتصاد و العلوم الإدارية، اليمن، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011 .

Textes législatifs et réglementaires

- Code de commerce, Algérie, DGI, Algérie, 2007.
- Code de la Taxe sur le Chiffre d’Affaires, DGI, Algérie, 2018.
- Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées, DGI, Algérie, 2018.
- Code des Procédures Fiscale, DGI, Algérie, 2018.
- Loi N° 19-14 du 14 Rabie Ethani 1441 correspondant au 11 Décembre 2019, loi de finances 2020, Journal officiel de la république algérienne n°81, Algérie ,2020.
- L’article 18 du Système de comptabilité financière, Algérie, 2008.

Documentation fiscale :

- Lettre de la DGI N°58, 2012.
- Lettre N°64 de la DGI, bulletin d’information de la direction générale des impôts (DGI), Algérie, 2012
- Charte du contribuable vérifiée, Algérie, 2016
- Charte du contribuable 2018.
- Guide du vérificateur de comptabilité, DRV, Algérie, éd 2003.

Mémoires :

- LASSOUAG Kamel, « contrôle fiscal », mémoire de fin d’étude, Institut d’économie douanière et fiscale, 2001.
- IDJAAD Ourida, « contrôle fiscal et vérification de comptabilité », mémoire de fin d’étude en vue d’obtention du diplôme master II en CCA université A/Mira Bejaia, 2013.
- ZIDANE Soumia, « le contrôle fiscal et la vérification de comptabilité », mémoire de fin d’étude en vue d’obtention du diplôme master II en CCA, université A/MIRA, 2014.
- Temine Abderrahim et Yacine Karim, « Pratiques du contrôle fiscal face aux phénomènes de la fraude et de l’évasion fiscale Cas : Direction des Recherches et Vérifications », Mémoire de fin de cycle en vue de l’obtention du diplôme de Master en sciences financières et comptabilité, ESC, 2018.
- ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
- عماد سليم الأغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2011.
- معاذ بوعروج، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين" مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2016.

Autres Documentations :

- KAMEL LASSOUAG, Cours de contrôle fiscal, Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Kolea, Algérie, 2007, PP 08-09.
- Les procédures du contentieux fiscal 2019, Direction des Relations Publiques et de la Communication, DGI, Algérie.
- Jean-Pierre BOISIVON, « Propositions pour une réforme du contrôle fiscale », rapport de la commission modernisation de la fiscalité, Institut de l'entreprise, Paris, Mai 2006.
- V. Jean Lamarque, « Droits fondamentaux constitutionnels. Principe d'égalité devant l'impôt », J.-CI. Procédures fiscales, Fasc.112, 31mars 2016[mise à jour : 1 oct. 2016]
- MEHAR Louiza, « gouvernance d'entreprise et la gestion des résultats comptables : cas des compagnes algériennes d'assurance », African Journals Online (AJOL), Août 2018.
- Yann-Cédric Armel VANGAH « Les raisons de la comptabilité créative dans les entreprises ivoiriennes à travers une démarche par les entretiens », 2017.
- VANGAH Yann-Cédric Armel Et NGANTCHOU Alexis, "Les techniques de la pratique de comptabilité d'intention : le cas de la Cote d'Ivoire".
- D. Rovier, S. Mbe Bonas, « Mécanismes de détermination de l'impôt sur les sociétés et leurs impacts sur la comptabilité créative des grandes entreprises camerounaises », Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales, 2017.
- Albrecht D. et Richardson E., « Income smoothing by economic sector », Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 17, n°5, 1990.
- Florence Delesalle, REALITES DE LA COMPTABILITE CREATIVE ” A LA FRANCAISE ”, 22ÈME CONGRES DE L’AFC, May 2001, France.
- Vâlcu Carmen and Mârț Roxana Aurelia, “The Determining Factors of Creative Accounting”, Ovidius University Annals, Series Economic Sciences, Vol. 19 Issue 2, 2019.

Webographie :

- www.memoireonline.com
- www.scholarvox.com
- www.profiscal.com
- <http://www.experts-comptables.fr>
- <http://www.gie-sml.fr>
- <http://www.sg.cnrs.fr/dcaj/dossthem/structures/persmoral.htm>
- <http://www.mfdgi.gov.dz>
- <https://www.zdnet.fr/actualites/worldcom-chronique-de-la-plus-grosse-faillite-de-l-histoire-americaine-2120818.htm>
- <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2002-1-page-5.htm>

ANNEXES

**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE SETIF
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE SETIF
BUREAU DES VERIFICATIONS FISCALES
N°...../**

A

M.....
.....
.....

Avis de vérification N°/.....du.....

DEMANDE D'ECLAIRCISSEMENTS

En application des dispositions de l'article ... du code des procédures fiscales, nous avons l'honneur de vous demander de nous fournir des éclaircissements concernant les points ci-après :

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de votre part entraîne en vertu des dispositions de l'article ... du code des procédures fiscales, l'établissement d'office des impositions.

Veillez croire, M....., en l'expression de notre parfaite considération.

Les versificateurs

Accusé de réception de l'intéressé (date et signature)

REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS

Série C n°2

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS
D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS
D'ALGER CENTRE

A....., le :.....
 L a l'honneur
 de prier M
 demeurant à.....

NIF | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

de vouloir bien lui fournir, le plutôt possible, les
renseignements suivants :

DEMANDE	REPONSE
Objet :	Reçu le.....
.....	N°
.....
.....
.....	REPONSE.....
.....	N°
.....	A....., le.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
Le(s) vérificateur(s)
.....
.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION.DES.IMPOTS..D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

.....

DECHARGE

(Retrait du dossier fiscal)

Le (la) soussigné (e) :
Vérificateur (s) de comptabilité exerçant au sein de :
Certifie (ent) avoir reçu en main propre le dossier fiscal de
constitués des pièces ci-après désignées :

Le (s) Vérificateur (s)

.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

D E C H A R G E

(Retrait du dossier fiscal)

Suite à la demande écrite formulée par M en sa qualité de en date du , et acceptée par le service en date du Conformément à l'article **20-1** du Code des Procédures Fiscales.

Nous, vérificateurs, certifions avoir reçu les documents et justifications comptables énumérés ci -après, en vue de procéder à la :

- Vérification de la comptabilité au titre de la période du au
- Vérification ponctuelle de comptabilité au titre de la période du au

Intitulé des documents comptables

..... le

Vérificateur (s) (Nom/Prénom/Signature)

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
 CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

VERIFICATEUR:

.....

ETAT COMPARATIF DES BILANS

A C T I F	Au 31/12/2014	Au 31/12/2015	Au 31/12/2016	Au 31/12/2017	Au 31/12/2018	OBS
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif						
Immobilisations incorporelles						
Amortissements						
VNC						
Terrains						
Bâtiments						
Autres immobilisations corporelles						
Amortissements						
VNC						
Immobilisations en concession						
Immobilisations en cours						
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachées						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants						
Impôts différés actif						
TOTAL ACTIF NON COR						
ACTIFS COURANTS						
Stocks et encours						
Clients						
Autres débiteurs						
Impôts et assimilés						
Autres créances et emplois assimilés						
Placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie						
TOTAL ACTIF COURANT						
TOTAL GENERAL ACTIF						

PASSIF	Au 31/12/2014	Au 31/12/2015	Au 31/12/2016	Au 31/12/2017	Au 31/12/2018	OBS
CAPITAUX PROPRES :						
Capital émis						
Capital non appelé						
Primes et réserves- Réserves consolidées						
Ecart de réévaluation						
Ecart d'équivalence						
Résultat net - Résultat net part du groupe						
Autres capitaux propres - Report à nouveau						
Part de la société consolidante						
Part des minoritaires						
TOTAL I						
PASSIFS NON- COURANTS						
Emprunts et dettes financières						
Impôts (différés et provisionnés)						
Autres dettes non courantes						
Provisions et produits constatés d'avance						
TOTAL II						
PASSIFS COURANTS						
Fournisseurs et comptes rattachés						
Impôts						
Autres dettes						
Trésorerie Passif						
TOTAL III						
TOTAL PASSIF (I+II+III)						

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

Activité exercée:

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

DESIGNATION DES COMPTES		Du 01/01/2015 Au 31/12/2015	Du 01/01/2016 Au 31/12/2016	Du 01/01/2017 Au 31/12/2017	Du 01/01/2018 Au 31/12/2018	OBS
MARGE BRUTE	CREDIT	Vente de Marchandise				
	DEBIT	Marchandises consommées				
	BENEFICE BRUT (Crédit-Débit) (1)					
	POURCENTAGE BRUT = (Bénéfice Brutes x 100) / Ventes					
VALEUR AJOUTEE	CREDIT	Production Vendue				
		Production Stockée				
		Transfert de Change de Production				
	TOTAL DU CREDIT					
	DEBIT	Matières et Fournitures Consommées				
		Services				
	TOTALE DU DEBIT					
	BENEFICE BRUT (Crédit-Débit) (2)					
POURCENTAGE BRUT = V.A x 100 / production vendue						
RESULTAT D'EXPLOITATION	CREDIT	Bénéfice brut total (1) + (2)				
		Produits Divers				
		Transfert de Change d'Exploitation				
	TOTAL DU CREDIT					
	DEBIT	Frais Personnel				
		Impôts et Taxes				
		Frais Divers				
		Amortissements				
Provisions						
TOTAL DU DEBIT						
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	CREDIT	Solde du Résultat d'Exploitation				
		Autres Produits				
	TOTAL DU CREDIT					
	DEBIT	Solde du Résultat d'Exploitation				
		Autres Charges				
	TOTAL DU DEBIT					
	BENEFICE NET (Crédit - Débit)					
PORCENTAGE NET = (Bénéfice Net X 100) / C.A						

Fiche récapitulative TVA

Désignation:

Activité:

Adresse:

EXERCICE :

PERIODE	Chiffre d'affaires				Droit Bruts	Déductions	Précompte antérieur	TVA à payer	A précompter
	Taux 17%	Taux 7%	exonéré	Total					
Janvier									
Février									
Mars									
Avril									
Mai									
Juin									
Juillet									
Août									
Septembre									
Octobre									
Novembre									
Décembre									
TOTAL									

Fiche récapitulative TAP

Désignation:

Activité:

Adresse:

EXERCICE:

PERIODE	Chiffre d'affaires TAP				Total base imposable	Montant des droits
	CA brut	CA exonéré	CA avec réfaction	CA sans réfaction		
Janvier						
Février						
Mars						
Avril						
Mai						
Juin						
Juillet						
Août						
Septembre						
Octobre						
Novembre						
Décembre						
TOTAL						

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

.....

A

Mr le gérant de

Référence N°

ALGER

Le

Avis de Vérification de
Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître par la présente, en votre nom et accepté par le service, nous nous présenterons à votre

Le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices,,,, l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et grade des vérificateurs

¹ À cocher en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION.DES.IMPOTS..D:ALGER CENTRE

.....

Fiche de début des travaux

de Vérification

..... Le:.....

Numéro de l'affaire :.....

Numéro d'identification Fiscale:.....

Nom / Prénom :.....

Activité :.....

Adresse..... Tel.....

Avis de vérification N°.....

Remis le :.....

Période à vérifier du :..... au:.....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

.....
.....

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond).....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS
DIRECTION DES IMPÔTS D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
N° / CDIWAC/ S.P.D.C.F /B.V/2020

Alger le

**PROCES VERBAL DE FIN DE TRAVAUX
DE VERIFICATION
(Article 20 alinéas 20 Bis du code de Procédures Fiscales)**

Référence :

Affaire : /2020

Avis de vérification N° CDI/SDF/BV du / /20..

Le :

Nous soussignés (1) **Chef de brigade**
Vérificateur
Vérificateur

Agissant dans le cadre de la vérification de la comptabilité du contribuable visé en référence attestons la clôture des travaux de vérification Le Jour indiqués ci-dessus et avoir invité (2) :

Monsieur **Gérant** à cosigner ce procès-verbal.

L'intéressé

Le Chef de Brigade

Les vérificateurs

(1) : Nom, Prénom et grade

(2) : Nom, Prénom et qualité

(3) : Nom, Prénom et qualité

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

.....

A

Mr le gérant de

Référence N°

ALGER

Le

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte...feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade**Nom, prénom et grade des vérificateurs**

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

.....

A

Mr le gérant de

Référence N°

ALGER

Le

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte...feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade**Nom, prénom et grade des vérificateurs**

A monsieur

Le chef de centre des Impôts de

Objet : réponse à la notification de redressement.

Référence : Votre envoi n° 125 du 21/03/2021



Par notification en date du 21/03/2021 vous nous faites part de votre intention d'apporter les rehaussements suivants (TAP, TVA et IBS IRG/associés) aux bases d'imposition de l'entreprise, au titre de l'année 2017 2018 et 2019 et ce d'après les éléments contenue dans notre comptabilité.

Ces redressements n'appellent pas à de remarques particulières de notre part, du moment qu'il s'agit dans la plupart des points soulevés de correction d'erreurs commises (par inadvertance) ,des omissions ou des inexactitudes constatées lors de l'exploitation des éléments contenus dans les déclarations souscrites .

. Toutefois, en raison du caractère probant et régulier de notre comptabilité en le fond et en la forme lequel est exprimé par l'existence de tous les livres et documents comptables réclamés et la bonne tenue de cette comptabilité, nous vous demandons de bien vouloir prendre notre requête en considération.

Notre demande concerne les points ci-après :

- 1- L'annulation des majorations fiscales dont le taux est déterminé en fonction des droits éludés, conformément aux dispositions de l'article 193 du CIDTA et 116 du CTCA assortis aux droits rappelés pour insuffisance de déclarations .
- 2- D'abandonné l'application d'une majoration de 10 % aux sommes non réglées des acomptes provisionnelles (Article 356 du CIDTA) .
- 3- L'annulation des majorations fiscales de 10 %. (Article 402-2 du CIDTA) relative au paiement différé des droits IRG/salaires.

Dans l'attente d'une suite favorable de votre part, veuillez monsieur accepté l'expression de notre sincère salutation.

BENKEDIDAH Mekki
GÉRANT



Le gérant de la société

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

Alger le

DIRECTION GENERALE DES IMPÔTS

DIRECTION DES IMPÔTS D'ALGER CENTRE

CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

N° / CDIWAC/ S.P.D.C.F /B.V/2020

**Invitation au débat contradictoire clôturant les travaux de Vérification
(Article 20 du code de Procédures Fiscales)**

Référence :

Affaire : /2020

Avis de vérification N° CDI/SDF/BV du / /2020

Le :

Nous soussignés(1): **Chef de brigade :**
Vérificateurs :

Nous nous sommes réunis avec (2) **Monsieur** **Gérant** Assisté (e) par son conseil, (3) en sa qualité de COMPTABLE

Dans le cadre du débat contradictoire clôturant les travaux de vérification.

Ce débat contradictoire a aboutis aux conclusions suivantes :

Cette réunion a pris fin, ce jour et nous avons invité.

MONSIEUR

GERANT

A cosigner ce procès-verbal, lequel, (laquelle) à (accepter) – (refuser)

L'intéressé(e):

Le Chef de Brigade

Les vérificateurs

(1) : Nom, Prénom et grade

(2) : Nom, Prénom et qualité

(3) : Noms Prénom et qualités

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS D'ALGER CENTRE
CENTRE DES IMPOTS D'ALGER CENTRE

.....

A

Mr le gérant de

Référence N°

ALGER

Le

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

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du.....
et du..... en réponse à la notification de redressement N° du..... et
la notification complémentaire / rectificative N°.....du.....

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade**Nom, Prénom et Grade des vérificateur**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS...D'ALGER CENTRE

**Fiche de fin des travaux
de Vérification**

.....le.....

Numéro de l'affaire :

Numéro d'identification Fiscale:.....

Nom / Prénom :

Activité

Adresse.....Tel.....

Avis de vérification N°

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration:.....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : Année :

مديرية الضرائب لولاية

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D

(Cachet d'identification)

M. السيد (s)
 (nom et prénom - Raison sociale) القدر الاب القوي
 Activité ou Profession : النشاط أو المهنة
 Adresse : العنوان
 Article d'Imposition : رقم المادة
 Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي
 Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجاني

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D 37 Imp. Officielle Alger (2019)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE imposée ou déclarée (B)	MONTANT rehaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T V A déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
IR G												
Majorations et Amendes (VF+IRG)	a											
IB S												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	a											
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	a											
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE												