

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

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

Spécialité : Comptabilité et Finance

THEME :

Le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre la comptabilité créative

Cas : Directions des Grandes Entreprises

Elaboré par :

MAHTOUT Souad

FRAHAT Houria

Encadreur :

Dr. HAMEL Abdel Malek

Lieu du stage : la Direction des Grandes Entreprises d'Alger.

Période du stage : du 01/06/2021 au 30/06/2021.

Année Universitaire : 2020/2021

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHESCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin cycle en vue de l'obtention du diplôme de master en sciences financières et
comptabilité**

Spécialité : Comptabilité et Finance

THEME :

Le rôle du contrôle fiscal dans la lutte contre la comptabilité créative

Cas : Directions des Grandes Entreprises

Elaboré par :

MAHTOUT Souad

FRAHAT Houria

Encadreur :

Dr. HAMEL Abdel Malek

Lieu du stage : la Direction des Grandes Entreprises d'Alger.

Période du stage : du 01/06/2021 au 30/06/2021.

Année Universitaire : 2020/2021

Remerciements

Avant de présenter ce modeste travail nous remercions « Dieu tout puissant » de nous avoir donné la santé, la foi, la patience, et la volonté pour réaliser ce mémoire.

*Nous exprimons nos profonds remerciements à Mr **Abdel Malek HAMEL** pour son soutien ainsi que pour sa patience et sa compréhension des situations diverses et variées.*

*Nous remercions également notre maître de stage Mr **Mohamed RABAHI** au niveau de la sous-direction du contrôle et des fichiers, pour avoir accepté de nous accueillir et de nous guider par ses orientations et ses conseils.*

Nous tiens à remercier tous les professeurs et le corps pédagogique de l'École Supérieure de Commerce qui nous a permis de nous former tout au long de ces années.

Nous plus vifs remerciements vont aux membres de jury qui nous font l'honneur d'évaluer et de juger notre travail.

Dédicaces

J'ai tout le plaisir de dédier ce modeste travail à mes chers parents, qui m'ont permis de devenir ce que je suis aujourd'hui, que Dieu les protège

A mes chères sœurs que Dieu Les protège

A ma moitié « Islam » qui m'a toujours soutenu que dieu le protège

Je remercie mes professeurs à l'ESC

Je remercie spécialement monsieur « Nabil Mayouf » et monsieur « Bendelhoum Oussama »

Je remercie également mes chères copines « Meriem, Imen, Nadine, Rania »

Je remercie tous ceux qui m'ont aidé de près ou loin dans l'accomplissement de ce travail

Je remercie aussi ma binôme de ce travail « Souad »

HOURIA

Dédicaces

Je voudrais dédier ce modeste travail :

A mes très chers parents, que dieu vous protège, vous donne une longue vie et une bonne santé en témoignage de ma tendre affection et ma gratitude pour les sacrifices que vous m'avez consentis.

A mes chers frères Riad et Walid pour leurs encouragements permanents et leurs soutien moral, que dieu vous garde et vous procure santé, bonheur et longue vie.

A mes amies avec qui j'ai partagé les moments les plus doux et que je considère comme mes sœurs : LYDIA, KENZA, AMEL, ROFIA, IMENE, WISSAM, SARA, BOUCHERA, HOUDA, TINA ...

*A mes meilleurs amis que j'ai trouvés tout le temps dont j'avais besoin : ZAHIR, KACI
DJAMEL.*

A ma binôme HOURIA et toute sa famille.

Je tiens à remercier tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail, de loin ou de près.

SOUAD

SOMMAIRE

| | |
|--|------------|
| Remerciements | I |
| Dédicaces | II |
| Liste des abréviations | V |
| Listes de tableaux | VII |
| Listes des figures | IX |
| Liste des annexes | X |
| Résumé..... | XI |
| Abstract..... | XII |
| Introduction générale | A |
| Chapitre 01 : Le contrôle fiscal en Algérie | 1 |
| Introduction | 1 |
| Section 01 : Généralité sur contrôle fiscal | 2 |
| Section 02 : le cadre juridique de contrôle fiscal | 9 |
| Section 03 : Analyse du processus du contrôle fiscal | 17 |
| Conclusion | 31 |
| Chapitre 02 : les techniques du contrôle fiscal dans la détection des pratiques comptables créatives | 32 |
| Introduction | 32 |
| Section 01 : généralité sur la comptabilité créative | 33 |
| Section 02 : Fondamentaux de la comptabilité créative | 41 |
| Section 03 : Les techniques de contrôle fiscal et leur rôle dans la découverte des pratiques comptables créatifs..... | 48 |
| Conclusion | 58 |
| Chapitre 03 : La contribution du contrôle fiscal à la découverte de la comptabilité créative (Cas : DGE) | 59 |
| Introduction | 59 |
| Section 01 : la présentation de l'organisme d'accueil (DGE) : | 60 |
| Section 02 : la vérification de comptabilité d'un contribuable au sein de la DGE | 72 |
| Section 03 : Résultat de la vérification de comptabilité..... | 91 |
| Conclusion | 100 |
| Conclusion générale..... | 101 |
| Bibliographié | |
| Les annexes | |

Liste des abréviations

| | |
|-------|--|
| AGB | Gulf Bank Alegria |
| AICPA | American Institute of Chartered Accountants |
| Art | Article. |
| BADR | Banque de l'Agriculture et du Développement Rural. |
| BIC | Bénéfices Industriels et Commerciaux |
| BNA | Banque Nationale d'Algérie. |
| BNP | Banque National de Paris. |
| BP | Bénéfice Professionnel. |
| CA | Chiffre d'Affaire |
| CC | Code de Commerce |
| CDI | Centre Des Impôts |
| CF | Contrôle Fiscal |
| CID | Code des Impôts Directs |
| CIDTA | Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées |
| CNEP | Caisse Nationale d'Epargne et de Prévoyance. |
| CPA | Crédit Populaire d'Algérie. |
| CPCA | Code de Procédure Civil et Administrative |
| CPF | Code des Procédures Fiscales |
| CPI | Centres de Proximité des Impôts |
| CR | Compte de Résultat |
| CSP | Contrôle sur pièce |
| CTCA | Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires |
| DA | Dinars Algérie |
| DGE | Direction des Grandes Entreprise |
| DGI | Direction Générale des Impôts |
| DIW | Direction des Impôts de la Wilaya |
| DRV | Direction de Recherche et Vérification |

| | |
|-------|---|
| EATI | Equipe d'Assistance Technique Informatique |
| ESC | Ecole Supérieure de Commerce. |
| HT | Hors Taxes. |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| IBS | Impôt sur les Bénéfices des Sociétés |
| IFU | Impôt Forfaitaire Unique. |
| IRG | Impôt sur le Revenu Globale |
| LFC | Loi de Finance Complémentaire |
| LPF | Livre des procédures fiscales |
| MF | Ministère de Finance |
| MT | Montant |
| Nbre | Nombre |
| PV | Procès-Verbal |
| PVC | Plus de Value de Cession. |
| RCM | Revenu des Capitaux Mobiliers. |
| S/DCF | Sous-Direction du Contrôle Fiscale |
| SCF | Système Comptable et Financier |
| SEC | Securities and Exchange Commission |
| SGF | Système de Gestion de la Fiscalité |
| SPA | Société Par Action |
| SRRV | Services Régionaux de Recherche et de Vérification |
| TAP | Taxe sur l'Activité Professionnelle |
| TCR | Tableau de compte de résultat. |
| TTC | Toutes Taxe Comprises. |
| TTVN | Taxe de Transaction de Véhicules Neufs |
| TVA | Taxe sur la Valeur Ajoutée |
| VASF | Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble |
| VC | Vérification de la Comptabilité |
| VP | Voitures Particulières |
| VPC | Vérification Ponctuelle de la Comptabilité |

Listes de tableaux :

| Chapitre | N° | Intitulé | Page |
|----------|----|---|------|
| 01 | 01 | La distinction entre le contrôle sur pièces, la vérification de la comptabilité et la vérification ponctuelle | 8 |
| | 02 | Limitation de la durée des trois types vérifications | 13 |
| | 03 | Défaut taxation de l'IBS | 76 |
| 03 | 04 | Passation en comptabilité d'opération sans pièces justificatives | 76 |
| | 05 | Constat de charge indûment déduite | 77 |
| | 06 | Indu déduction en matière de TVA | 77 |
| | 07 | Défaut de paiement | 78 |
| | 08 | Reconstitution du bénéfice | 78 |
| | 09 | Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 79 |
| | 10 | Impôts sur le bénéfice des sociétés (IBS) | 79 |
| | 11 | Revenus réputés distribués | 80 |
| | 12 | Taxe sur véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP) | 80 |
| | 13 | Taxe sur les transactions de véhicules neufs (TTVN) | 80 |
| | 14 | Constat de charges indûment déduites | 81 |
| | 15 | Les provisions pour perte de valeur | 82 |
| | 16 | Constat des charges déduites en double | 82 |
| | 17 | Passation en comptabilité d'opérations sans pièces justificatives | 82 |
| | 18 | l'inventaire physique et comptable de parc roulant | 83 |
| | 19 | défaut de mise à disposition des renseignements | 84 |
| | 20 | Indue déduction en matière de TVA | 84 |
| | 21 | Défaut de paiement | 85 |
| | 22 | discordances entre de CA déclaré et le CA reconstitué | 85 |
| | 23 | Reconstitution du CA | 87 |
| | 24 | Reconstitution du bénéfice | 87 |
| | 25 | Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) | 88 |
| | 26 | Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 89 |
| | 27 | Impôts sur le bénéfice des sociétés (IBS) | 89 |
| | 28 | Revenus réputés distribués | 90 |
| | 29 | Taxe sur véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP) | 91 |
| | 30 | Reconstitution des bases d'imposition | 94 |
| | 31 | Reconstitution du bénéfice | 94 |
| | 32 | Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) | 95 |
| | 33 | Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) | 95 |
| | 34 | Impôt sur bénéfice des sociétés (IBS) | 95 |

| | | | |
|--|----|---|----|
| | 35 | Revenu réputé distribué | 95 |
| | 36 | Taxe sur véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP) | 97 |
| | 37 | Taxe sur les transactions de véhicules neufs (TTVN) | 98 |

Listes des figures :

| Chapitre | N° | Intitulé | Page |
|-----------------|-----------|---|-------------|
| 01 | 01 | Les formes du contrôle fiscal | 4 |
| | 02 | Schéma général du contrôle sur pièces (CSP) | 6 |
| | 03 | Procédures de la vérification de comptabilité | 28 |
| 03 | 04 | Organigramme de l'établissement d'accueil (DGE) | 64 |
| | 05 | Organigramme de la sous-direction du contrôle et des fichiers (DGE) | 72 |

Liste des annexes :

| N° des annexes | Intitulé |
|-----------------------|--|
| Annexe 01 | Etat comparatif des bilans |
| Annexe 02 | Relevé de comptabilité |
| Annexe 03 | Avis de vérification de la comptabilité |
| Annexe 04 | Fiche de début de travaux de vérification |
| Annexe 05 | Convocation pour le débat contradictoire |
| Annexe 06 | Notification initiale de redressement |
| Annexe 07 | Réponse à la notification initiale de redressement |
| Annexe 08 | séance d'arbitrage |
| Annexe 09 | Procès-verbal de réunion d'arbitrage |
| Annexe 10 | Notification définitive de redressement |
| Annexe 11 | Fiche de fin des travaux de vérification |
| Annexe 12 | Avis à payer du rôle individuel |

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle que joue le contrôle fiscal dans sa contribution à la limitation des pratiques comptables créatives, et pour 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.

Et pour atteindre les objectifs de l'étude et répondre à ses hypothèses, cette étude porte sur la vérification de comptabilité d'un contribuable au niveau de la DGE.

Les résultats de l'étude ont montré que la présence d'une équipe intégrée de contrôleurs fiscaux et compte tenu de leur respect des normes professionnelle du contrôle fiscal peut contribuer dans une large mesure à l'amélioration de la déclaration fiscale, et ce à travers le rôle de contrôle fiscal de découvrir les méthodes comptables créatives et de réduire leurs pratiques.

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

Abstract

The purpose of this study is to highlight the role of tax control in contributing to the limitation of creative accounting practices. In order to achieve the objectives of the research, we presented the different theoretical aspects of fiscal control and creative accounting, and the different techniques used in the tax control process and linking them to the accounting methods used by taxpayers to evade taxes.

And to achieve the objectives of the study and respond to its assumptions, this study focuses on the accounting audit of a taxpayer at the DGE.

The results of the study showed that the presence of an integrated team of tax controllers and given their compliance with the professional standards of tax control can make a significant contribution to improving the tax reporting, and this through the role of fiscal control to discover creative accounting methods and reduce their practices.

Keywords: fiscal control, creative accounting, creative accounting practices, taxation, taxpayer

Introduction générale

La fiscalité est un instrument de régulation économique à fort impact qui est généralement mis en œuvre par les pouvoirs publics, soit comme outil d'incitation pour encourager et développer les activités de production, soit en revanche comme instrument de découragement des productions et des consommations dans le but de limiter et/ou de freiner des activités peu utiles.

Cependant, le système fiscal algérien se caractérise par son aspect essentiellement déclaratif. Dans le cadre de ce système, les contribuables déterminent eux-mêmes leurs bases d'impositions et les déclarent à travers les différentes déclarations qui sont réputées être sincères et complètes.

Ce caractère déclaratif des régimes fiscaux peut entraîner des effets et des risques représentés par des erreurs et des violations intentionnelles ou non, la législation fiscale reconnaissent à l'administration le pouvoir de procéder au contrôle de la déclaration souscrite, afin d'assurer leur intégrité et leur crédibilité. Ce pouvoir constitue un contrepoint au système déclaratif aux fins de sauvegarde des intérêts de trésor.

La relation entre la fiscalité et la comptabilité n'est pas simple que l'on puisse imaginer. Il s'agit d'une relation beaucoup plus complexe en raison des objectifs parfois contradictoires qui sont assignés aux deux disciplines en question.

Cependant, la relation entre la fiscalité et la comptabilité 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. Ils s'efforcent de modifier les états financiers de ce qu'ils sont à ce que le contribuable désire, et ces pratiques sont connues sous le nom de « comptabilité créative », et elles visent souvent à se soustraire totalement ou partiellement de l'impôt dû ou à bénéficier d'économies d'impôt.

La comptabilité créative désigne l'ensemble des techniques utilisées en comptabilité par une entreprise pour modifier, légalement ou non, la présentation de ses comptes dans un sens plus favorable à ses attentes.

Afin de lutter contre les pratiques de la comptabilité créative, 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.

Le contrôle fiscal est l'ensemble des opérations, et procédures et des techniques que l'administration fiscale est en droit de pratiquer pour s'assurer de l'exactitude et de la sincérité de la comptabilité et des déclarations et de réparer toute erreur, insuffisance ou mission.

Il englobe les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de contrôler les exactitudes et cohérences des mentions portées sur les déclarations souscrites. Et parmi ses procédures on distingue la vérification de la comptabilité qui consiste à examiner sur place plusieurs données comptables et les confronter à des faits.

A cet effet, la vérification de la comptabilité (VC) prend en considération toute la comptabilité (dans le fond et la forme) pour faire ressortir toutes les erreurs et manipulations faites par les contribuables dans le but de procéder à des redressements (corrections des bases d'impositions) et aux paiements de pénalités selon le degré d'évasion.

Malgré tous les efforts considérables pour lutter contre les pratiques comptables créatives, on trouve toujours ce décalage entre les techniques de la comptabilité créative et le contrôle fiscal, en effet au moment où l'administration décèle et démente une pratique une autre apparaît et ainsi de suite.

Au cours du développement de ce travail de recherche, et pour mieux comprendre et expliquer notre étude on va s'intéresser au traitement d'un cas pratique des missions de contrôle fiscal déjà effectuées sur la direction des grandes entreprises (DGE).

L'intérêt de ce sujet a été guidé par le souci de faire valoir le rôle du contrôle fiscal pour faire face aux pratiques comptables créatives, ce qui nous a incitées à faire des recherches pour mieux assimiler l'importance du contrôle fiscal.

Compte tenu des éléments précédents, et dans une perspective d'atteindre notre objectif, nous allons essayer d'apporter quelques éléments de réponse à la problématique suivante :

Comment le contrôle fiscal contribue-t-il à réduire les effets de la comptabilité créative?

A cet effet, pour guider notre sujet et bien cerner notre problématique, nous essayerons de répondre aux différentes questions suivantes :

- Sur quel base, l'administration fiscale sélectionne les dossiers qui doivent être soumis au contrôle fiscal et quel forme de contrôle doit être appliqué ?
- Comment le contrôle fiscal peut-il contribuer à limiter les pratiques comptables créatives ?
- Comment les techniques utilisées dans le contrôle fiscal de la DGE contribuent à détecter les méthodes et pratiques comptable créatives ?

Dans le cadre de notre étude, nous avons formulé plusieurs hypothèses :

- **Hypothèse N°01 :** L'administration fiscale sélectionne les dossiers qui feront l'objet d'un contrôle fiscal par une programmation administrative, sur la base des dépôts tardifs de déclarations.
- **Hypothèse N°02 :** le contrôle fiscal peut contribuer à réduire les pratiques comptables créatives grâce à un examen approfondi dans la situation comptable et fiscale du contribuable.
- **Hypothèse N°03 :** le contrôle des techniques du contrôle fiscal de la DGE soutient la détection des pratiques comptables créatives.

Objectifs principaux de cette recherche :

À travers cette étude, nous cherchons à atteindre les objectifs suivants :

- Travailler à la découverte de diverses pratiques visant à éluder le paiement de l'impôt, notamment sur le côté de comptabilité;
- Mettre en avant les pratiques comptables créatives dans les déclarations fiscales pour les réduire ;
- Tenter d'enrichir le domaine du contrôle fiscal avec des études qui fournissent suffisamment d'information sur ce sujet, d'autant que ce domaine est connu une rareté de références ;
- Déterminer la manière avec laquelle est pratiqué le contrôle fiscal en Algérie ;
- Le rôle du contrôle fiscal pour lutter contre les pratiques comptables créatives ;
- analyser le processus du contrôle fiscal afin de détecter ses insuffisances et de suggérer des propositions d'amélioration.

Justification du choix du sujet :

Comme l'objet de la recherche est en relation directe avec la spécialité qu'on poursuit et que peu d'études se sont intéressées à explorer ce domaine cela va nous permettre d'approfondir nos connaissances en matière de fiscalité.

Loin d'être le fait du hasard, le choix de ce sujet a été motivé par le souci de savoir comment l'administration fiscale procède au contrôle fiscal et agit à la découverte des pratiques de la comptabilité créative et par conséquent à lutter ces pratiques.

La méthodologie de la recherche :

Notre démarche consiste à utiliser des méthodes et des techniques scientifiques pour mieux saisir le sujet d'étude. Dans le cadre de notre étude, nous avons eu recours aux méthodes et aux techniques suivantes :

- **Approche descriptive :**

Afin de décrire le cadre théorique concernant les concepts clés liés à la comptabilité créative et au contrôle fiscal nous nous sommes inspirés de plusieurs ouvrages ainsi que les travaux de recherche universitaires, les entretiens avec les responsables de la sous-direction de contrôle et fichiers.

- **Approche analytique :**

Dans la partie pratique, nous avons traité un dossier fiscal d'un contribuable au niveau de la DGE, appuyé par des informations et des données collectées sur le terrain d'étude.

Le plan de travail :

Pour bien aborder le sujet de notre travail, nous allons le structurer autour de trois chapitres :

Le premier chapitre concerne le contrôle fiscal en Algérie. Dans la première section parle sur la généralité sur le contrôle fiscale, dans la seconde nous exposerons le cadre juridique du contrôle fiscal, et on finira par l'analyse du processus du contrôle fiscal.

Le deuxième chapitre portera le titre de " Les techniques du contrôle fiscal dans la détection des pratiques comptables créatives ", qui comporte le cadre théorique de la comptabilité créative et les pratiques comptables créatives, ainsi que les moyens de détection de ces pratiques.

Le troisième chapitre, la partie pratique désigne à l'étude d'un cas pratique de vérification de comptabilité d'une entreprise de statut juridique SPA.

Et en fin, nous allons terminer notre étude par une conclusion générale qui résume les principales étapes et résultats que nous avons obtenus à partir des trois chapitres de travail.

Chapitre 01 : Le contrôle fiscale en Algérie

Introduction

L'une des missions principales de l'administration fiscale est de contrôler de 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.

Dans ce contexte, Le présent chapitre sera structuré en trois sections ; la première qui traitera de la généralité sur le contrôle fiscal dans cette section nous allons parler de la définition, objectifs du contrôle fiscal ses rôles et ses différentes formes, ensuite dans la deuxième section on tentera de déterminer le cadre juridique du contrôle fiscal celle-ci traitera des pouvoirs de l'administration fiscale ainsi que les obligations et les garanties du contribuable et la dernière section portera sur l'analyse du processus du contrôle fiscal.

Section 01 : Généralité sur contrôle fiscal

Le système fiscal Algérien se caractérise par son aspect essentiellement déclaratif. Dans le cadre de ce système, les contribuables déterminent eux-mêmes leurs bases d'impositions et les déclarent spontanément à l'administration fiscale.

L'importance du contrôle fiscal vise à organiser les services concernés à être efficaces et fiables. A cet effet, l'étude du contrôle fiscal est obligatoire pour s'assurer de la régularité et de la sincérité des déclarations suscrites par les contribuables.

Dans cette section nous s'étalerons sur la définition du contrôle fiscal, ses objectifs, son rôle, ses finalités ainsi que ses différentes formes.

1 Définition, objectifs et rôle du contrôle fiscal:

Le contrôle fiscal consiste à un ensemble de procédures engagées par l'administration fiscale pour contrôler les déclarations d'impôt des contribuables.

Le contrôle fiscal est une réalité éprouvante pour les entreprises et les particuliers qui le subissent.

1.1 Définition et objectif du contrôle fiscal:

Le terme « contrôle » revêt une connotation négative. IL est synonyme de surveiller et éventuellement de sanctionner¹.

Le contrôle fiscal peut 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.

La définition du terme "contrôle fiscal" soulève la recherche de la sincérité, de la régularité, de l'intégrité des obligations fiscales tant sur le plan comptable que juridique.

Le contrôle fiscal est l'ensemble des opérations, des procédures et des techniques que l'administration fiscale est en droit de pratiquer pour s'assurer de l'exactitude et de la sincérité des déclarations et éventuellement réparer toutes erreurs, insuffisances, omissions ou infractions commises par le contribuable.

Le contrôle fiscal remplit deux fonctions essentielles :

- Il permet d'assurer l'égalité de tous devant l'impôt ;
- Il constitue un moyen inévitable de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

¹ LARROUSSE, Dictionnaire Universel, 4^{ème} édition, Jaune, Paris, 1996, P271.

² OURCHAKOU Saïd, Le contrôle fiscal au Maroc : Organisation et pratique de la vérification de comptabilité, Université Paris 1 Panthéon - Sorbonne - Master Droit et gestion des finances publique.

1.2 Le rôle du contrôle fiscal :

Le contrôle fiscal joue un double rôle en étant au même temps la contrepartie du caractère déclaratif du système fiscal et un moyen de lutte contre la fraude fiscale.

1.2.1 Le contrôle fiscal comme corollaire du système déclaratif :³

Le contrôle fiscal constitue la contrepartie du système déclaratif, ce qui signifie que les bases d'imposition sont déterminées par les contribuables, qui les déclarent au niveau de l'administration fiscale.

Celle –ci procède au contrôle d'exactitude des déclarations souscrites et s'assure de leur sincérité. Le contrôle fiscal permet de traduire le principe de l'égalité et l'équité devant l'impôt, et de témoigner du degré de crédibilité du système déclaratif mis en application.

1.2.2 Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude :⁴

Pour différentes raisons qu'elles soient économiques, sociales ou autres, certains contribuables seront tentés d'échapper ou diminuer la charge fiscale, c'est –à dire que la lutte contre ces pratiques frauduleuses s'inscrit actuellement dans le cadre des priorités de l'administration fiscale qui dispose d'un large pouvoir de contrôle qui s'exerce, par différentes procédures, sur différentes catégories socioprofessionnelles.

Le contrôle fiscal s'avère donc indispensable puisqu'il constitue un des moyens pour garantir des intérêts du trésor public.

2 Les finalités du contrôle fiscal :

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.

De ce fait, le contrôle fiscal poursuit trois finalités :⁵

2.1 La finalité dissuasive :

Cette finalité se manifeste à travers l'exercice du droit de contrôle par l'administration fiscale qui est présente sur tout le territoire du pays et couvre tout type de contribuable, qu'il soit personne physique ou morale.

Afin de lutter contre la fraude fiscale et contribuer à la réalisation des objectifs.

³ BENFARHAT Massinissa, Le Contrôle fiscal comme outil de lutte contre la fraude fiscale. Cas : Ministère des finances (Direction Générale des Impôts - DGI), mémoire de fin d'études en vue d'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, ESC Alger, 2020, P66-67.

⁴ MAOUI Sarah et MOUSLI Hadjer, Le rôle du contrôle fiscal pour lutter contre la fraude fiscale ETUDE DE CAS: DIRECTION GENERAL DES IMPOTS, mémoire de fin d'études en vue d'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, ESC Alger, 2017, P49.

⁵ Institut de l'entreprise, Proposition pour une réforme fiscale, Mai 2006, p24.

2.2 La finalité budgétaire :

Elle répond au souci de collecter au profit du budget de l'État et des collectivités locales les impôts et taxes élundés. C'est -à- dire il recouvre avec rapidité et efficacité l'impôt élundé.

Elle implique aussi une capacité à déceler la fraude, à réaliser des redressements parfaitement fondés au fond et en la forme et à obtenir le recouvrement le plus rapide possible des droits.

2.3 La finalité répressive :

En se basant sur les informations et la documentation comptable, l'administration fiscale détecte l'ensemble des erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations faites par le contribuable afin de le sanctionner.

Cette finalité permet l'application des sanctions répressives tant sur le plan financier (redressements et pénalités) que sur le plan pénal (prison) et punir la violation flagrante et délibérée de la loi fiscal.

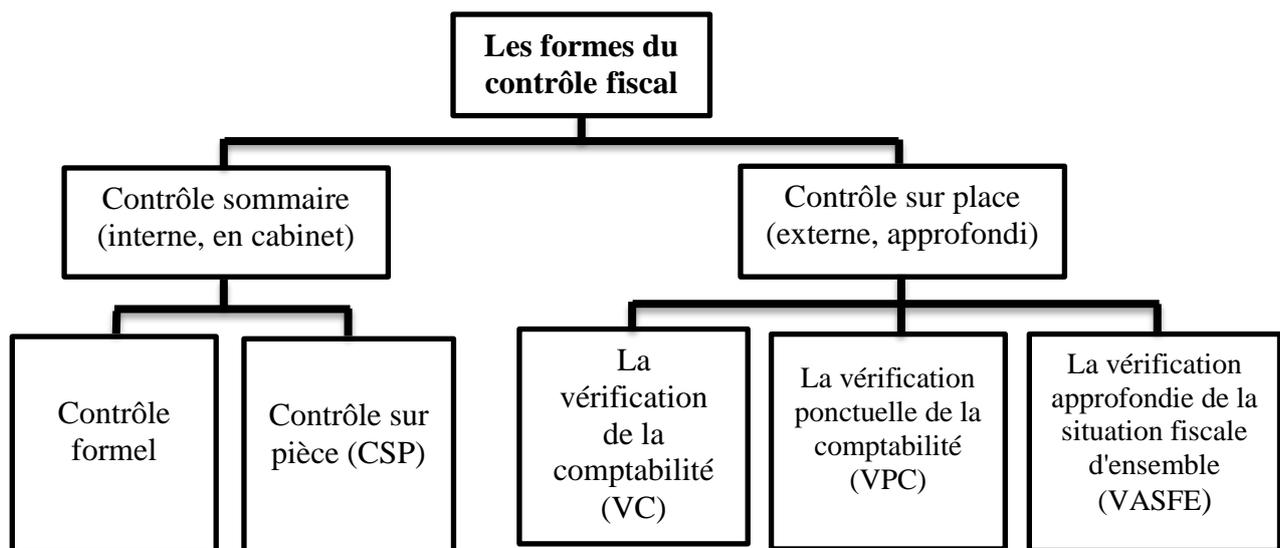
3 Les formes du contrôle fiscal :

Le contrôle fiscal peut prendre différentes formes suivant d'une part de l'étendu des opérations de contrôle, des impôts et taxes à vérifier et les structures qui l'opèrent et d'autre part du lieu de son déroulement.

Il peut être général ou touchant seulement un impôt ou taxe particulière, il peut être réalisé de façon répétitive, périodique ou épisodique.

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

Figure I-1 : Les formes du contrôle fiscal



Source : Élaboré sur la base des documents de la Direction des Grandes Entreprises

3.1 Le contrôle sommaire (interne, en cabinet) :

Ce type de contrôle est réalisé aux niveaux des services de l'administration fiscale, est chargée directement de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et du suivi de leur situation.⁶

Le contrôle fiscal interne regroupe deux formes de contrôles à savoir le contrôle formel et le contrôle sur pièce.

3.1.1 Le contrôle formel :

Le contrôle formel permet de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie⁷.

Le contrôle formel a pour finalité principale :

- S'assurer que tous les impôts et taxes auxquelles le contribuable est assujéti ont été déclarés ;
- Déceler les éventuelles erreurs dans les calculs ou l'application des taux ;
- Vérifie les renseignements du contribuable (l'identité, l'adresse, transactions avec les autres contribuables ... etc.) par le recouplement effectués par l'administration fiscale.
- Avoir de toutes les pièces et annexes constituant la déclaration.

3.1.2 Le contrôle sur pièces (CSP) :

Le contrôle sur pièce est une procédure de contrôle plus profonde que le contrôle formel et elle se pratique continuellement dans les bureaux de l'administration.

Ce contrôle porte généralement sur l'examen critique des déclarations fiscales et de leur cohérence avec les revenus déclarés, des documents et renseignements en possession du service qui sont complétés, le cas échéant, par des demandes d'éclaircissements ou de justifications exigées des contribuables et de tout constat physique et matériel sur place.

« Le service gestionnaire vérifie les déclarations fiscales. Les demandes d'explications et de justifications sont faites par écrit. Il peut, demander à examiner les documents comptables afférents aux indications, opérations et données objet du contrôle »⁸.

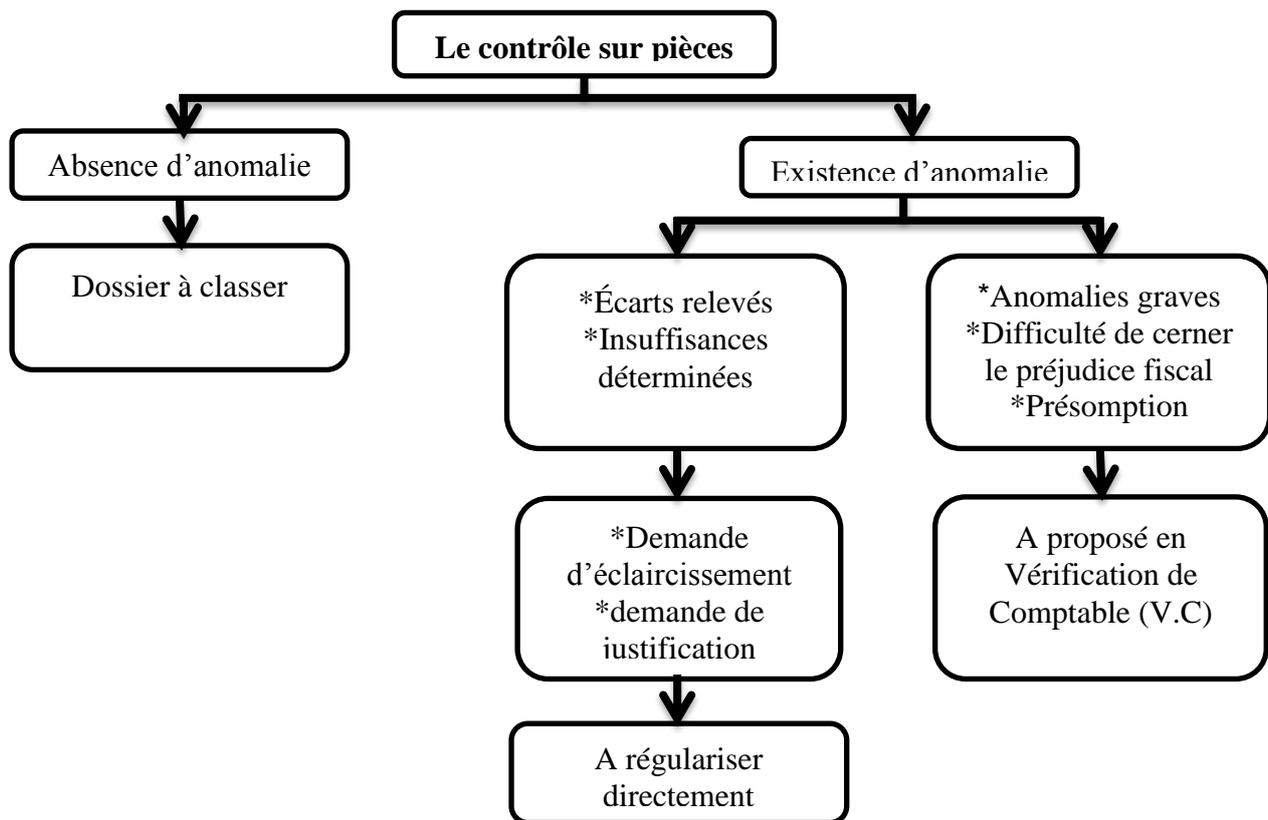
Le contrôle sur pièce peut devenir un contrôle sur place lorsque le dossier contient des anomalies ou bien des ambiguïtés qui nécessitent des une enquête plus importante, tel qu'elle explique la figure suivante :

⁶ MAOUI Sarah et MOUSLI Hadjer, op.cit. P51.

⁷ BELKACIMI Ali : « cours de contrôle fiscal », comptabilité et finance, Ecole Supérieure de Commerce, 2020/2021, P.11.

⁸ Art 19, code des procédures fiscales, édition 2021.

Figure I-2 : Schéma général du contrôle sur pièces (CSP)



Source : Élaboré sur la base des dispositions de Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA) (Edition 2017).

3.2 Le contrôle sur place (externe, approfondi) :

Le contrôle sur place se déroule dans les locaux professionnels du contribuable, a pour but de s'assurer du respect par les contribuables de leurs obligations déclaratives et de la sincérité des déclarations fiscales et/ou comptables souscrites au cours d'une période déterminée.

On distingue trois types du contrôle :

3.2.1 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 du contribuable formulée par écrit et acceptée par le service ou cas de force majeure dûment constaté par le service.⁹

Cette forme de contrôle porte généralement sur l'ensemble de la période non prescrite et donne lieu à un examen systématique des impôts et taxes auxquels est soumis le contribuable.

⁹ Article 20-1, CPF, Édition 2021, Algérie.

Ce type du contrôle vise à garantir :

- La cohérence entre les informations fournis et les données extracomptables;
- La traduction comptable de toutes les opérations touchant à l'activité de l'entreprise;
- Le respect des normes comptables en vigueur ;
- La concordance entre les écritures comptables et les bases d'imposition contenues dans les déclarations fiscale.

L'article 20-2 du code des procédures fiscales 202, « Les vérifications de comptabilité ne peuvent être entreprises que par des agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur ».

3.2.2 La Vérification Ponctuelle (VP):

La Vérification ponctuelle de comptabilité introduite par les dispositions de l'article 22 de la loi de finance complémentaire (LFC) pour 2008 et par l'article 20 BIS du code des procédures fiscales (CPF), 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 exercice comptable.

C'est une vérification qui permet aux agents vérificateurs d'examiner la comptabilité d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.¹⁰

Lors de cette vérification, il ne peut être exigé des contribuables que de simples pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison.¹¹

La vérification de comptabilité et la vérification ponctuelle obéissent aux mêmes procédures.

3.2.3 La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE) :

Introduite en Algérie par la loi de finance de 1992 et codifiée à l'article 131 bis du code des impôts directs (CID), article 21 du code des procédures fiscales.

Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu globale (IRG).¹²

A l'occasion de cette vérification, les agents vérificateurs contrôlent la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés du contribuable (personne physique) et, d'autre part, sa situation patrimoniale, celle de sa trésorerie et les éléments du train de vie.

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE), constitue le moyen par lequel l'administration fiscale exerce son pouvoir de contrôle sur les déclarations de revenus souscrites par les personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu global, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en Algérie, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.¹³

¹⁰ Guide Des Contribuables Relevant Des CDI, 2019, p.26

¹¹ Idem.

¹² Article 21-1 du Code des Procédures Fiscales (CPF), op.cit. Édition 2021, Algérie.

¹³ Guide Des Contribuables Relevant Des CDI, Op.cit., 2019, pp.26-27. Chapitre 01 : le contrôle fiscal

On peut résumer les divergences entre ces différentes formes de contrôle fiscal dans le tableau suivant :

Tableau I-1 : La distinction entre le contrôle sur pièces, la vérification de la comptabilité et la vérification ponctuelle

| | Le contrôle sur pièces | La vérification de la comptabilité | La vérification ponctuelle |
|---|------------------------|------------------------------------|----------------------------|
| Exécution sur place | | X | X |
| Un ou plusieurs impôts et taxes | X | | X |
| Tous les impôts et taxes | | X | |
| Une partie de la période non prescrite | X | | X |
| Toute la période prescrite | | X | |
| Examen de quelques opérations comptable | X | | X |
| Examen de toute la comptabilité | | X | |

Source : Elaboré sur la base de la circulaire de Vérification ponctuelle de comptabilité (VP), MF/DGI/DRV/2009, P 02.

Section 02 : le cadre juridique de contrôle fiscal

Le contrôle fiscal lutte contre toutes sortes de fraudes grâce à un ensemble de droits et de pouvoirs accordés à l'administration fiscale, qui à son tour accorde des droits et impose des obligations aux contribuables.

1 Les moyens et droits de l'administration fiscale :

1.1 Le droit de contrôle :

Le droit de contrôle c'est la faculté donnée par la loi aux agents de L'administration fiscale à effet d'examiner et vérifier périodiquement les déclarations fiscales souscrites par les contribuables, ainsi que les documents comptables de toute personne ayant la qualité de sujet fiscal qu'elle soit physique ou morale.

L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances.¹⁴

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

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

1.2 Le droit de communication :

Outre le droit de vérification des comptabilités des entreprises, le droit de communication permet aux agents des services fiscaux de prendre connaissance auprès de tiers de tous documents utiles à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt.

Le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées.¹⁵

Il est distinct également du pouvoir de vérification (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle) conféré à l'administration par différents textes législatifs. Ainsi, le droit de communication n'a pas à être précédé de la formalité prévue à l'article L. 47 du LPF et relative à l'obligation faite au vérificateur d'aviser le contribuable de son droit à l'assistance d'un conseil.

Ce droit de communication n'est pas sans limite et les entreprises interrogées doivent être informées de l'étendue de leurs obligations et de leurs droits pour pouvoir préparer leurs réponses à l'administration.

¹⁴ Article L10 **Livre des procédures fiscales**, modifié par LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 86 (V).

¹⁵ Article L81 **Livre des procédures fiscales** Modifié par LOI n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 21 (V)

Aucun délai n'est fixé par la loi pour répondre à une demande de l'administration fiscale dans le cadre du droit de communication. A titre pratique, nous conseillons toutefois de toujours répondre à l'administration dans un délai de 30 jours environ soit pour fournir les documents demandés, soit pour répondre que l'entreprise n'est pas en possession de ces documents, ou encore pour demander un délai supplémentaire pour les obtenir.

1.3 Le droit de reprise :

Le droit de reprise est accordé à l'administration fiscale pour lui permettre de rectifier des erreurs ou des omissions commises par les contribuables dans leur déclaration d'impôt. Ce droit de reprendre une déclaration et de la modifier doit être réalisé dans un certain délai qui varie en fonction de l'impôt concerné.

Le droit de reprise ne peut être exercé que dans un délai égal à quatre (04) ans (Art 20/7/8 du CPF).

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

« Le délai par lequel se prescrit l'action de l'administration sauf cas de manœuvres frauduleuses, est fixé à 4 ans pour :

- Asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;
- Procéder aux contrôles ;
- Réprimer les infractions aux lois et règlements à caractère fiscal ».¹⁶

1.4 Le droit de visite :

La décision de procéder à des visites et saisies incombe à l'autorité judiciaire, cette décision prend la forme d'une ordonnance du président du tribunal dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter ou d'un juge délégué par lui. Selon l'article 35 du CPF. Ce juge doit vérifier le bienfondé de la demande de l'administration, c'est-à-dire la nature et le sérieux des soupçons de fraude.

« La visite doit avoir lieu entre six (06) heures et vingt-et-une (21) heures .elle peut se faire même en l'absence du contribuable. Mais, dans une telle hypothèse, il faudra la présence de deux témoins. Les agents de l'administration fiscale ont le droit de fouiller les locaux. Pour les coffres-forts, il faudra que le juge des libertés et de la détention délivre une autorisation complémentaire. »¹⁷

1.5 Le droit d'enquête :

Les agents des impôts disposent d'une procédure d'enquête administrative pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA. Peuvent par exemple être relevées :

- Les facturations incomplètes (absence d'une ou plusieurs mentions obligatoires) ou erronées;

¹⁶ Art 39, **Code des Procédures Fiscale**, éd 2014

¹⁷ <http://www.minilex.fr/a/le-droit-de-visite-de-l-administration-fiscale> (20/04/2021) à 15:14

- L'absence de facturation ;
- Une facturation de complaisance : fausse facturation, émission de factures ne correspondant pas à des opérations réelles, etc.

Ce droit permet à l'administration fiscale d'intervenir inopinément dans les locaux du professionnel assujéti à TVA dans un but précisément délimité par la loi peut se faire présenter la plupart des documents. Vérifier la réalité des mentions, opérations.

d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur, effectuer chez les redevables de la TVA ainsi que chez les tiers travaillant pour leur compte, dans les locaux effectués à la fabrication, à la production ou à la transformation ainsi qu'à l'emmagasiner ou à la vente de marchandises, et aux prestations de toute nature, toutes vérifications et reconnaissances nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt. Et cela, durant les heures d'activité, de huit (08) heures du matin jusqu'à vingt (20) heures.

2 Les garanties (droits) du contribuable vérifié :¹⁸

Afin d'éviter l'abus de droit de l'administration fiscale, des garanties, dont le non-respect constitue une cause de nullité des opérations de vérification, sont mises en œuvre afin de protéger le contribuable.

Ces prescriptions sont d'ordre légal et doivent être respectées par le vérificateur lors de l'exécution d'une vérification fiscale. Mais ces droits ne sont pas systématiques car en cas de manœuvres frauduleuses, le redevable perd tous ses droits.

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

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

2.1 Garanties liées à l'exercice du droit de vérification :

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

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

¹⁸ Les procédures de contrôle fiscal, adition, 2021

2.1.1 Envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié:

Avant d'entreprendre une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, une vérification de comptabilité ou une vérification ponctuelle, l'administration fiscale doit vous en informer 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.

Ce document doit mentionner expressément :

- Pour la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble :
 - ✓ le délai minimum de préparation de quinze(15) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification,
 - ✓ la période soumise à la vérification.

- Pour la vérification de comptabilité :
 - ✓ le délai minimum de préparation de quinze (10) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification;
 - ✓ la date et l'heure de la première intervention;
 - ✓ la période soumise à la vérification;
 - ✓ les droits, impôts, taxes et redevances concernés;
 - ✓ les documents à consulter.

- Pour la vérification ponctuelle :
 - ✓ le délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

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

2.1.2 Assistance d'un conseil:

Vous avez la faculté de vous faire assister durant la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, la vérification de comptabilité ou la vérification ponctuelle par un conseil de votre choix (ce droit doit être mentionné au niveau de l'avis de vérification).

2.1.3 Limitation de la durée de vérification :

Tableau I-2 : Limitation de la durée des trois types vérifications

| Vérification de comptabilité | | Vérification ponctuelle | VASFE | |
|------------------------------|-----------------|-------------------------|--------|---------|
| Type d'entreprise | CA en DA | Durée de vérification | | |
| Prestation de service | CA ≤ 1.000.000 | 3 MOIS | 2 MOIS | |
| | CA ≤ 5.000.000 | 6 MOIS | | |
| | CA > 5.000.000 | 9 MOIS | | |
| Autres | CA ≤ 2.000.000 | 3 MOIS | | 12 MOIS |
| | CA ≤ 10.000.000 | 6 MOIS | | |
| | CA > 10.000.000 | 9 MOIS | | |

Source : établi à partir des articles 20-5, 20 bis/4, 21/4 du CPF

Remarque : pour la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble peut s'étendre à deux ans en cas de détection d'une activité occulte.

La durée de chaque type du contrôle commence à courir à partir de la première intervention sur place mentionnée sur l'avis de vérification. Il faut signaler qu'à chaque fois les travaux de la vérification sur place terminent, un procès-verbal doit constater, dont le contribuable vérifié est invité à contresigner.

2.1.4 Impossibilité de renouveler une vérification :

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

2.1.5 Extinction du contrôle sur pièces postérieurement à une vérification de comptabilité ou une VASFE :

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

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

2.2 Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement :

Remarque :

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

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

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

2.2.1 La notification de redressement :

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

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

Le contribuable vérifié doit être informé, dans le cadre de la notification de redressement, qu'il a la possibilité de solliciter dans sa réponse l'arbitrage pour des questions de faits ou de droit, selon le cas, du Directeur des Grandes Entreprises, du Directeur des Impôts de wilaya, ou du chef du Centre des Impôts, ou Chef du Service des Recherches et Vérifications.

Une convention écrite, devant préciser la date et l'heure, est adressée au contribuable vérifié pour l'inviter à un débat contradictoire clôturant les travaux de vérification.

Le contribuable vérifié peut se faire assister par un conseil de son choix.

2.2.2 Droit de réponse :

• Pour la vérification de comptabilité et de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble : Vous disposez d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou votre acceptation :

✓ avant l'expiration de ce délai, vous pouvez demander des explications verbales sur le contenu de la notification ;

✓ après l'expiration dudit délai, vous pouvez également demander à fournir des explications complémentaires.

• Pour la vérification ponctuelle : Vous disposez d'un délai de 30 jours pour faire parvenir vos observations ou votre acceptation à compter de la date de réception de la notification de redressement.

2.2.2.1 Vous donnez votre accord :

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

2.2.2.2 Vous formulez des observations :

Trois cas sont à considérer :

- si vos observations sont reconnues fondées en tout ou partie, l'administration abandonne ou modifie son projet de redressement ;
- si vos observations sont rejetées, l'administration doit vous en informer par une réponse également détaillée et motivée.
- si cette dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la prise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante(40)jours est accordé au contribuable pour faire par venir ses observations..

Le contentieux fiscal est défini par les règles de procédure à suivre par les contribuables dans le cas de contestation des impositions émises et ce, tant devant l'administration qu'auprès des juridictions compétentes.

3 Les obligations du contribuable vérifié :

Le législateur algérien prévoit des obligations fiscales et comptables à l'égard des contribuables.

Ces obligations varient en fonction de la nature de l'activité exercée, du régime imposition applicable, ainsi que la qualité du contribuable : personne physique ou morale.

3.1 Les obligations comptables :

Les contribuables soumis au régime du réel sont astreints à la tenue d'une comptabilité régulière et probante selon le système comptable et financier SCF d'une part, d'autre part, le code de commerce exige la tenue des registres comptables suivants :

- Un livre journal (article 9 du CC) ;
- Un livre d'inventaire (article 10 du CC).

Ces deux (2) livres doivent être tenus correctement sans blancs, ni rature, ni inscription en marge et doivent être cotés et paraphé par un juge de la section commercial du tribunal.

L'entreprise doit conserver toutes les pièces justificatives relatives aux achats, ventes, caisse, banque et opérations diverses, pour une durée de 10 ans.

3.2 Les obligations fiscales :

Les contribuables doivent souscrire dans des délais légaux les déclarations prévues par la législation fiscale.

3.2.1 La déclaration d'existence :¹⁹

Chaque nouveau contribuable relevant de l'impôt sur le revenu global IRG ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés IBS ou IFU est tenu de souscrire une déclaration d'existence dans les trente (30) jours du début de l'activité dont le modèle est fourni par l'administration fiscale.

Les documents à joindre à cette déclaration sont :

- Un extrait de naissance établie par les services d'état civil de la commune de naissance.
- Les personnes physique ou morales de nationalité étrangère doivent produire un exemplaire certifié conforme du ou des contrats d'études ou des travaux dont elles sont chargées de réaliser en Algérie.
- Les personnes physiques exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, non commerciale, agricole, ou réalisant des revenus provenant de la location d'immeubles ou capitaux mobiliers doivent souscrire une déclaration globale des revenus.

3.2.2 Les déclarations annuelles :

- Au titre de l'IRG :

Cette déclaration doit être déposée à l'inspection des impôts du lieu de leur domicile fiscal avant le 30 avril de chaque année.

- Au titre de l'IBS :

Les contribuables relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, sont tenus de souscrire une déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise, rapportant à l'exercice précédent.

Cette déclaration doit être produite avant le 30 avril de chaque année et déposée soit au niveau du DGE ou CDI.

3.2.3 Les déclarations mensuelles :²⁰

Les contribuables soumis au régime du réel ou déclaration contrôlée sont tenus de souscrire une déclaration unique donnant lieu à un bordereau avis de versement série G n° 50 et G n°50A pour les administrations publiques, des impôts perçus au comptant ou par voie de retenue à la source. Cette déclaration doit être déposée avant le 20 de chaque mois au niveau de la recette des impôts. Dans certain cas, le contribuable peut opter pour le paiement trimestriel des doits au comptant et autre retenu à la source dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil.

Remarque : Les entreprises relevant de la DGE sont tenues de souscrire leurs déclarations par voie électronique dans les délais et conditions fixés par la législation fiscale en vigueur.

3.2.4 Déclaration du chiffre d'affaire :²¹

Le régime de l'IFU est appliqué pour les sociétés civiles à caractère professionnel et les personnes physiques exerçant une activité industrielle, commerciale, non commerciale, artisanale ainsi que les coopératives d'artisanat d'art et traditionnelles dont le chiffre d'affaires ou les recettes

¹⁹ ART 183 du CIDTA Le calendrier fiscale 2021

²⁰ ART 378 du CIDTA, ART 78 du code TCA Le calendrier fiscale, Op.cit. 2021

²¹ ART 1 DU CPF Le calendrier fiscale, Op.cit. 2021

professionnelles annuels n'excèdent pas quinze millions de dinars (15.000.000 DA), à l'exception de celles ayant opté pour le régime d'imposition d'après le bénéfice réel. Sont exclus de ce régime d'imposition :

- les activités de promotion immobilière et de lotissement de terrains;
- Les activités d'importation de biens et marchandises destinés à la revente en l'état ;
- les activités d'achat-revente en l'état exercées dans les conditions de gros, conformément aux dispositions prévues à l'article 224du présent code ;
- les activités exercées par les concessionnaires ;
- les activités exercées par les cliniques et établissements privés de santé, ainsi que les laboratoires d'analyses médicales;
- les activités de restauration et d'hôtellerie classées ;
- les affineurs et les recycleurs des métaux précieux, les fabricants et les marchands d'ouvrages d'or et de platine ;
- les travaux publics, hydrauliques et de bâtiments.

La déclaration définitive Au plus tard, le 20 janvier de l'année N+1. Elle reprend le chiffre d'affaires effectivement réalisé.

Section 03 : Analyse du processus du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal repose sur des procédures très strictes, le vérificateur est amené à un examen critique des écritures comptables, c'est-à-dire 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.

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 insuffisances liées au contrôle fiscal.

1 Critères de sélection des dossiers à contrôler :

La sélection des contribuables à vérifier n'obéit pas à des critères constants, mais relève généralement de priorités conjoncturelles.

Les contribuables qui Sont susceptibles d'être vérifiés font l'objet d'un programme de vérification. Ce dernier est établi en tenant compte d'un certain paramètre et objectifs qualitatifs.

Les critères sur lesquelles un dossier est choisi pour être vérifié sont :²²

- critères se rapportent à l'importance des entreprises à vérifier
- critères géographiques
- critères d'activités.

1.1 Critère se rapportant à l'importance des entreprises à vérifier :

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

- l'importance du chiffre d'affaires déclaré au cours des deux dernières années sachant que les contribuables les plus importants doivent être vérifiés en priorité ;
- la répétition du résultat déficitaire et des bénéfices très faibles par rapport à l'importance du CA déclaré et la nature de l'activité exercée ;
- la faiblesse de la marge brute par rapport aux marges habituellement pratiquées dans l'activité exercée ;
- la fluctuation trop importante des chiffres d'affaires et des résultats déclarés Sur une période de trois à quatre années ;
- la masse salariale jugée trop importante par rapport aux normes de l'activité exercée train de vie des contribuables incompatibles avec les revenus déclarés.

1.2. Critères géographiques :

Le programme de vérification doit couvrir rationnellement l'ensemble du territoire de la wilaya. Tout en donnant la priorité aux activités présentant une forte présomption de fraude.

1.3. Critères d'activité :

Il convient d'orienter l'action du contrôle fiscal en premier lieu au secteur et catégories d'activités réputés porteurs de fraude fiscale et aux secteurs d'activités qui ne sont pas directement touchés par la crise économique.

2 Les étapes du contrôle fiscal :

Le contrôle fiscal repose sur des procédures très strictes, la moindre erreur ou oubli dans la matière est considéré comme un vice de procédure.

Les entreprises qui subissent un contrôle fiscal font l'objet d'une procédure appelée vérification de la comptabilité.

Sa fonction est également de s'assurer avec des éléments de preuve aussi bien de la sincérité que de l'exactitude de la comptabilité mise à disposition.

²² MAOUI Sarah et MOUSLI Hadjer, op.cit. p 65.

2.1 Phase préparatoire :

Afin de détecter des éventuelles anomalies, le vérificateur doit d'abord effectuer certains travaux préparatoires pour collecter le maximum d'informations sur le contribuable vérifié tant au plan fiscal que technique, ces travaux préparatoires consistent :

- Le retrait des dossiers fiscaux ;
- Etude et analyse du dossier fiscal.

2.1.1 Le retrait des dossiers fiscaux :

Pour que le vérificateur puisse retirer le dossier fiscal auprès de l'inspection des impôts, il doit d'abord envoyer une attestation de décharge.

Le dossier doit comporter les informations suivantes :

- Informations concernant l'entreprise tel que le statut juridique, la déclaration d'existence ...etc.
- Fiche récapitulatives de la TVA, TAP, G50 ...etc.
- Le bilan et le compte de résultat (CR)
- Dossier personnel (IRG) des associés ou des responsables de l'entreprise
- Renseignements en provenant des tiers (Banques, clients, fournisseurs...etc.).

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

2.1.2 Etude et analyse du dossier fiscal :

Dans cette phase, le vérificateur examine la régularité et la sincérité de la comptabilité tenu par le contribuable à travers l'étude comparative d'un certain nombre de documents utiles, à savoir :

2.1.2.1 L'état comparatif du bilan :

Ce document retrace les postes des bilans (actif et passif) des quatre (4) années non prescrites. L'établissement de cet état permet aux vérificateurs de suivre les variations des comptes au cours des années considérées et très particulièrement le mouvement des immobilisations ; leurs amortissements, les provisions constituées ainsi que les plus-values réalisées.²³

2.1.2.2 Le relevé de comptabilité :

Ce document contient les tableaux des comptes des résultats (produits et charges) des quatre (4) dernières années non prescrite.

Il permet de : ²⁴

- Déceler la fluctuation anormale de certains comptes de frais et charges ;
- Comparer les bénéfices bruts et nets de différents exercices comparativement aux chiffres d'affaires correspondants ;

²³ Guide de vérificateur, op.cit., P32.

²⁴ LASSOUAG Kamel, Cours de contrôle fiscal, Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Kolea, Algérie, 2007, PP 08-10.

- D'apprécier l'évolution du chiffre d'affaires compte tenu des fluctuations des achats et des stocks au cours des exercices faisant l'objet d'un contrôle.

2.1.2.3 Le relevé des chiffres d'affaires : ²⁵

Ce document a pour finalité de permettre aux vérificateurs de connaître les chiffres d'affaire déclarés pour toute la durée touchée par la vérification et à travers le rapprochement avec les factures d'achat il s'assure que :

- l'ensemble des chiffres d'affaires a fait l'objet de déclaration au cours des mois considérés
 - les chiffres d'affaires ont été déclarés pour leurs taux de TVA correspondants - les livraisons à soi-même ont bien fait l'objet de déclaration ;
 - le total des chiffres d'affaires CA correspond à ceux reconstitués par les vérificateurs.²⁶

2.2 Déroulement de la vérification :

Lorsque le vérificateur termine l'étude du dossier fiscal, il envoie au contribuable, sous peine de nullité, un avis de vérification, après cela il peut sous certaines conditions, intervenir sur place pour commencer la vérification.

2.2.1 Envoi d'un avis de vérification:²⁷

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

Son contenu doit indiquer :

- Le nom, prénom ou la raison sociale de la personne ou de la société vérifiée ;
- Grades des vérificateurs ;
- Les impôts, taxes et redevances touchés par la vérification ;
- Les exercices concernés ;
- La date et l'heure de la première intervention ;
- La faculté donnée au contribuable à se faire assister par un conseil de son choix ;
- Le délai de préparation de 10 jours au moins

Le non-respect des prescriptions précitées peut entraîner, dès fois, l'irrégularité de la procédure de vérification et partant l'annulation des régularisations issues de celle-ci. Cette nullité peut être, suivant le cas, absolue ou relative

²⁵ BELABBES Yasmine, *op.cit.* P30

²⁶ LASSOUG Kamel, *op.cit.* P 08-09

²⁷ Art 20-4du Code des Procédures Fiscales, 2021, P.10.

Le délai de préparation de 10 jours pour la Vérification de comptabilité et vérification ponctuelle de comptabilité, il est porté à 15 jours lorsqu'il s'agit de la vérification de la situation fiscale d'ensemble.

2.2.2 La première intervention sur place :

Le vérificateur doit intervenir sur place dès l'expiration du délai de dix(10) jours et à partir de l'heure indiqué sur l'avis de vérification.

La première entrevue avec le propriétaire, le dirigeant de l'entreprise ou leur représentant est très importante. Elle permet de créer un climat de confiance de manière à obtenir leur concours indispensable.²⁸

Lorsque le vérificateur constate l'impossibilité d'effectuer la vérification sur les lieux, il peut, à la demande écrite du contribuable et acceptée par le service emporter les documents dans son bureau, dans ce cas, il doit délivrer une décharge des pièces qui leurs sont remises.²⁹

Le vérificateur consacre en général sa première séance à obtenir des informations pratiques sur l'entreprise : l'objet de l'exploitation, ses activités accessoires, l'évolution de son personnel, la nature de la clientèle, la zone d'intervention géographique de l'entreprise, sa situation financière et ses investissements.

Après l'expiration du délai de dix (10) jours accordé au contribuable vérifié, le vérificateur procède à l'examen de la comptabilité.

- **Le contrôle inopiné :**³⁰ IL s'agit d'un contrôle inopiné portant sur la constatation des éléments physiques de l'exploitation (nombre de salariés, de machines, importance des matières premières, inventaires physiques ...) et de l'existence et de l'état des documents comptables.

2.2.3 L'examen de la comptabilité :

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

2.2.3.1 L'examen de la comptabilité en la forme :

Pour que la comptabilité de l'entreprise reflète la situation réelle de l'entreprise elle doit remplir les trois conditions suivantes :³¹

- complète et régulière ;
- arithmétiquement exacte ;
- probante.

2.2.3.1.1 Une comptabilité complète et régulière :

La comptabilité n'est complète et régulière que si elle comporte l'ensemble des livres, documents et pièces justificatives obligatoires prévus par les articles 9 et 12 du code de commerce

²⁸ Guide de vérificateur de comptabilité, op.cit., p 39

²⁹ Art 20-1 du Code des procédures fiscales, Direction Générale des Impôts, Ministère des Finances, République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020, p.11.

³⁰ BELKACIMI Ali, op.cit., Séance (02). P 06

³¹ Bulletin des services fiscaux n° 19, P44-45, Mars2014

et si elle est tenue selon les prescriptions du SCF. Les documents comptables doivent être cotés et paraphés, tenus chronologiquement sans ratures ni surcharge ou écriture en marge.

Les documents essentiels que le contribuable doit présenter au vérificateur le jour de l'intervention sont principalement : le livre journal et le livre d'inventaire.

2.2.3.1.2 Une comptabilité arithmétiquement exacte :

Une comptabilité arithmétiquement exacte signifie que les montants enregistrés dans les différents livres sont évalués prudemment. Pour s'assurer que cette dernière est exacte, le vérificateur doit s'assurer de la concordance entre les montants des différents livres et documents de synthèse d'une part, et ceux des pièces justificatives des documents comptables d'autre part.

2.2.3.1.3 Une comptabilité probante (justifiée) :

La comptabilité est probante si l'entreprise peut justifier toutes les écritures enregistrées, aussi bien dans leur principe que dans leurs quantités.

2.2.3.2 Examen de la comptabilité en le fond :

Le vérificateur doit s'assurer de la sincérité des écritures comptables à travers les données dont dispose le contribuable.

Ce contrôle touche principalement les postes comptables concourant à la formation du bénéfice brut.

2.2.3.2.1 Le contrôle interne à travers les données comptables :

Ce contrôle touche les postes comptables les plus sensibles qui contribuent à la formation du bénéfice brut, et qu'ils sont souvent manipulés par les contribuables pour déminer les charges fiscales, ces postes sont : les achats, les ventes, les stocks et les autres charges.

➤ Le contrôle des achats :

Les achats font souvent l'objet de manipulations par certains contribuables pour diminuer leur charge fiscale. Ces manipulations portent généralement sur des minorations d'achats pour la réduction du bénéfice brut qui implique la minoration du résultat fiscal et des fois sur des majorations des achats qui peut s'accompagner par une dissimulation symétrique des recettes (des ventes). Pour détecter tous ces actes le vérificateur doit recourir à :³²

- des recoupements qui se représentent par le rapprochement des factures de ventes collectées lors de l'analyse des dossiers des fournisseurs avec celles des achats du contribuable
- l'application du droit de communication avec les administrations publiques ou bien les entreprises privées.

➤ Le contrôle des ventes :

Le contribuable n'hésite pas à minorer 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 retours fictifs de marchandises, l'établissement de factures d'avoir fictives, comptabilisation des recettes engendrées par les ventes

³² BELABBES Yasmine, op.cit. P 33

dans un compte de dettes, notamment dans le compte « avances commerciales », le gonflement des stocks ...etc.

Afin de s'assurer la sincérité des documents, le vérificateur doit procéder un examen des factures en faisant d'un rapprochement des copies des factures au journal des ventes d'une part et un rapprochement des écritures du compte aux comptes « clients » et aux comptes de trésoreries d'autre part.

➤ **Le contrôle des stocks :**³³

La vérification des stocks constitue l'une des tâches les plus difficiles pour l'agent vérificateur en cas d'absence d'une comptabilité matière. En effet, pour être efficace, la vérification des stocks nécessite des connaissances et 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.

➤ **Le contrôle des charges :**³⁴

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

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

2.2.3.2 Le contrôle externe :

Un contrôle externe consiste principalement à :

- Rechercher et déceler les opérations qui auraient dû être enregistrées dans la comptabilité ;
- S'assurer que les faits et revenus devant faire l'objet d'acte ou de déclaration n'ont pas échappé à l'impôt en totalité ou en partie.

2.2.3.3 Appréciation générale de la comptabilité :

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

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

2.2.3.3.1 Acceptation de la comptabilité :

Une comptabilité est acceptée, si elle est conforme aux prescriptions qui en régissent sa tenue et si elle satisfait les conditions de forme et de fond et que les anomalies relevées ne peuvent

³³ **KHALED Amel, Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale** , mémoire de fin d'études en vue d'obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, ESC Alger, 2017, P 84

³⁴ **Le contrôle fiscal**, Institut d'économie douanière et fiscal. P 18.

enlever son caractère probant. Dans ce cas la rectification des résultats se fait par la procédure contradictoire.

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

2.2.3.3.2 Le rejet de la comptabilité :

La comptabilité est rejetée dans les trois (03) cas suivants :

- La tenue des livres comptables n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce et au système comptable financier (SCF).
- La comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves liées aux opérations comptables.
- La comptabilité est privée de toute valeur probante et même des pièces justificatives.³⁵

2.2.3.3.3 Les méthodes de reconstitution du fisc :

Il existe deux grandes méthodes de redressements des bases d'imposition à la suite d'un contrôle :

- Les régularisations ponctuelles ;
- Les reconstitutions des bases.

2.2.3.3.4 Les régularisations ponctuelles :³⁶

Sont des réajustements contradictoires des bases d'impositions. Elles ne remettent pas en cause la comptabilité présentée par l'entreprise dans son ensemble.

Exemples de régularisations susceptibles d'être opérées :

- Réintégration de charges non déductibles (Charges ne concernant pas l'exploitation ou dépassant un certain seuil, amortissements excédentaires, provisions non justifiées, etc. ;
- Réintégrations de produits non déclarés (ventes, produits divers) ;
- Application des taux correspondants lorsque ceux retenus par l'entreprise sont inférieurs (TAP, TVA, IRG, IBS, Timbre, ...).

2.2.3.3.5 Reconstitution des bases d'imposition :

Le vérificateur procède à la reconstitution des bases d'imposition et le choix de la méthode à utiliser dépend de la taille de l'entreprise à vérifier, du type d'activité déployée et de l'ensemble des erreurs et inexactitudes relevées lors de la procédure de vérification.

Les méthodes de reconstitution sont très nombreuses et les plus utilisées sont :

³⁵ Article 43 du CPF, **op.cit.** 2021

³⁶ TOUAHRI Chérif : **« limiter et anticiper les risques de redressement »**, BEJAIA 2021, P.157.

➤ **Reconstitution à partir des achats :**³⁷

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.

➤ **Reconstitution à partir de fabrication :**

Cette méthode consiste en reconstitution de la production qui s'appuie sur les quantités achetées, auxquelles seront rajoutées les quantités en stocks au début de la période vérifiée desquelles seront soustraites les quantités demeurant en stocks en fin de période.

➤ **Reconstitution à partir des charges d'exploitation :**³⁸

Les vérificateurs peuvent à partir de certaines charges liées à la production, reconstituer les recettes ou les chiffres d'affaires réalisés. La reconstitution peut être faite en fonction d'une charge ayant un rapport constant avec le niveau d'activité par exemple la consommation d'électricité.

2.2.4 Les procédures de redressement :

La procédure de redressement dépend du respect ou non des obligations fiscales et comptables par le contribuable, celle-ci peut être soit contradictoire, soit unilatérale.

2.2.4.1 La procédure contradictoire :

³⁹

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

➤ D'un côté, le contribuable sera rassuré puisqu'il peut demander au représentant des impôts tout éclaircissements et explications relatives à la vérification ;

➤ d'un autre côté, elle permet également aux vérificateurs d'avoir des éléments de réponse "complets " permettant un gain de temps substantiel que les écrits ne peuvent permettre de réaliser.

2.2.4.2 La procédure unilatérale :

Quand le contribuable n'a pas satisfait les obligations qui lui sont incombées où, quand il refuse le contrôle, l'administration en tenant compte de cette situation, doit mener à terme la vérification. Qui consistent à corriger d'office les bases d'imposition déclarées par le contribuable.

En effet, les procédures non contradictoires sont au nombre trois :

➤ **Rectification d'office :**⁴⁰

Cette rectification est appliquée dans les cas suivants :

- Aux déclarations incomplètes ;
- Lorsque des omissions ou inexactitudes graves et répétées sont constatées dans la comptabilité.

³⁷ KHALED Amel. Op.cit. P 63.

³⁸ BELABBAS Yasmine, op.cit. 36.

³⁹ Guide du vérificateur de comptabilité, op.cit. p 36.

⁴⁰ GUETTOUCHE Nacir : « la fraude fiscale en Algérie : causes et conséquences », mémoire pour l'obtention du magister en sciences de gestion, option finance, ESC, 1998-1999. P.136.

➤ **Taxation d'office** :⁴¹

La procédure de taxation d'office permet à l'administration de redresser le contribuable sans recourir à la contradictoire, elle peut s'appliquer dans les cas suivants :

- Défaut ou retard de déclaration (cela vise les déclarations d'ensemble des revenus, d'IS, de taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxes assises sur les salaires).
- Le défaut ou le retard de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications ;
- le défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger ;
- le défaut de désignation d'un représentant fiscal.

➤ **Evaluation d'office** :

L'article 321 du CID stipule que « si le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition ».

L'évaluation d'office pour :⁴²

- Défaut ou retard de déclaration (BIC, BNC, BA) ;
- En cas d'opposition à contrôle fiscal.

Les procédures d'évaluation sont les mêmes que de taxation d'office.

2.2.5 Conclusion de la vérification :

2.2.5.1 La notification des résultats (proposition de redressement, notification initiale) :

L'envoi de notification initiale de redressement au contribuable c'est la dernière étape de vérification, celle-ci doit être adressée même en l'absence de redressements ou en cas de rejet de comptabilité.

« La faculté donnée au contribuable à se faire assister par un conseil de son choix, la proposition de notification doit être envoyée avec accusé de réception ou remise en main propre au contribuable ou à son mandataire dûment désigné.

Le contribuable dispose d'un délai de 40 jours lequel commence à courir à partir de la date de réception de la proposition de notification ».⁴³

2.2.5.2 La notification définitive :

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

⁴¹ LAMBERT, Marie et CANDICE (Zanatta) : « contrôle fiscal : Tout connaître des procédures et du contentieux fiscal », Gualino éditeur, 3ème édition Lextenso, Moulineaux, 2017. P 51

⁴² Idem. P.51.

⁴³ BELKACIMI Ali, op.cit. Séance (02). P 27-28.

dernière fait ressortir un nouveau chef de redressement ou la reprise en compte de nouveaux élément non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations ».⁴⁴

2.2.5.3 Achèvement de la vérification :⁴⁵

- **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.

- **Emission des rôles et établissement des statistiques :**

Le rôle est un titre de perception et de régularisation pour l'administration fiscale qui permet 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 acceptable 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.

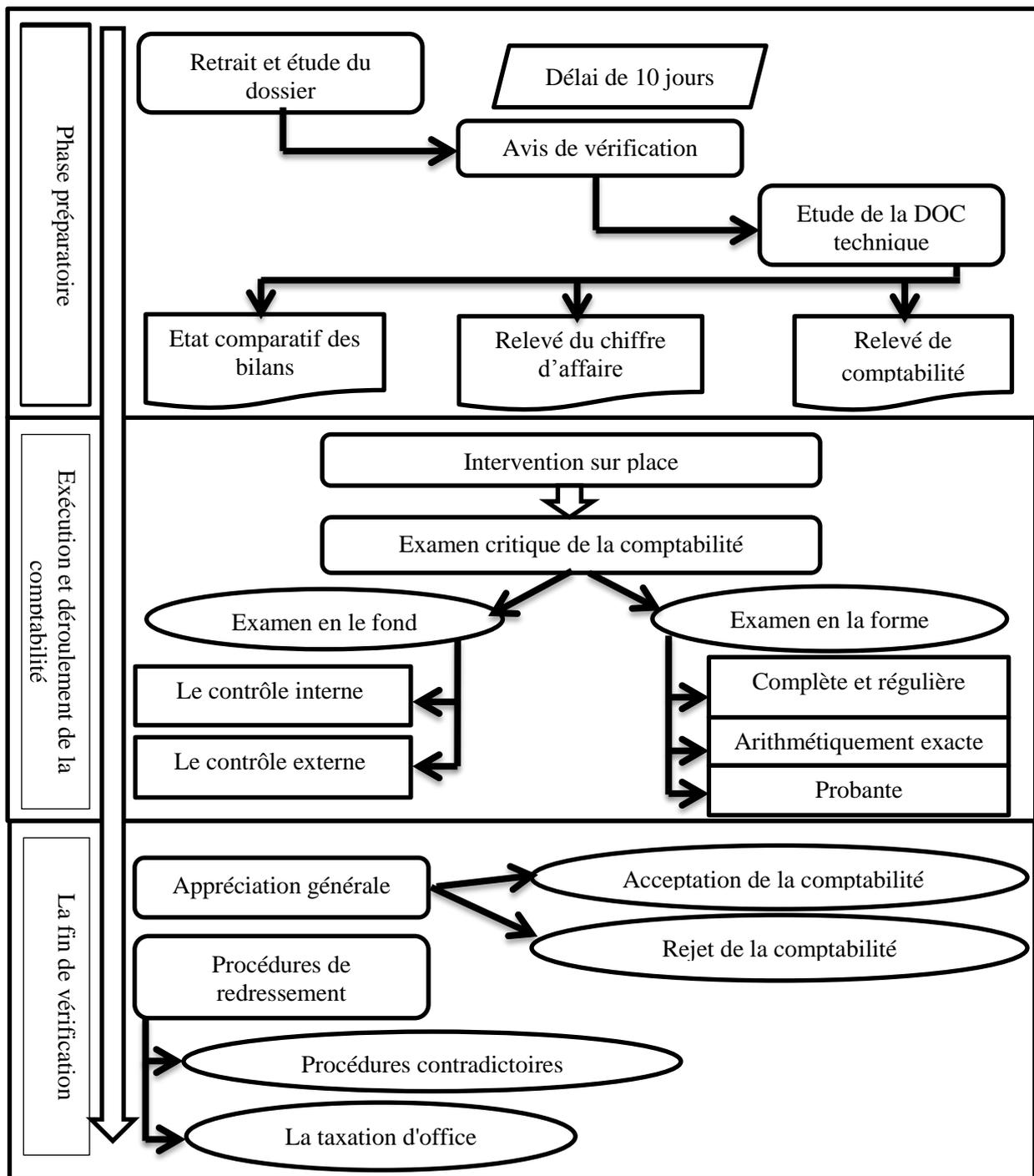
Enfin, des états de statistique sont établis par les vérificateurs et transmis à la Direction des Impôts de la Wilaya (DIW) puis centraliser au niveau de la Direction Générale de Impôts (DGI) pour analyser l'évolution à travers le temps et le degré d'attente des objectifs précédemment fixés.

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

⁴⁴ Art.20-6, CPF, DGI, Algérie, 2018

⁴⁵ **KHALED** Amel. Op.cit. P 69.

Figure I-3 : Procédures de la vérification de comptabilité



Source : Etablir par nous –même

3 Les structures chargées de contrôle fiscal :

Le contrôle fiscal est exercé par les structures ci-après :⁴⁶

- ✓ Les services des recherches et vérification dépendante de la DRV ;
- ✓ La sous-direction du contrôle fiscal (S/DCF relevant de la DIW) ;
- ✓ Le service principal du contrôle relevant du centre des impôts ;
- ✓ La direction des grandes entreprises (DGE).

3.1 Les structures à compétences nationale :

Nous distinguons :

➤ La direction des recherches et vérification DRV :

Elle a été créée par le décret exécutif n° 98-228 de 13 juillet 1988,⁴⁷ et compétant le décret exécutif n° 95-55 du 15 janvier 1995. Cette structure est chargée de mener une lutte organisée contre la fraude fiscale, qui ne peut se faire sans la participation de l'ensemble des institutions et administrations, combinées à des opérations de sensibilisations favorisant le développement des relations avec les contribuables pour apporter leur adhésion aux opérations de contrôle et l'éveil d'un civisme fiscal longtemps recherché. la DRV se compose quatre sous directions:⁴⁸

- 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.

➤ **La direction des grandes entreprises (DGE) :** Nous l'exposerons en détail au chapitre trois.

➤ Services Régionaux de Recherche et de Vérification (SRRV) :

Se sont au niveau des grandes wilayas, notamment Alger, Oran, Constantine, et ils interviennent sur tout le territoire national.

3.2 Les structures à compétence locale :

On distingue :

➤ Les centres des impôts (CDI) :

Pour renforcer les moyens de contrôle de l'administration fiscale en vue de mettre un terme à l'évasion et la fraude fiscale et pour une meilleure gestion de l'impôt, le CDI a été créé qui est un service dédié à la gestion des dossiers fiscaux et à la collecte des impôts dus par les contribuables de taille moyenne. Il a été créé pour offrir une qualité de service, et de développer aux cotés des contribuables un nouveau partenariat fondé sur la disponibilité et l'écoute.⁴⁹

Le centre des impôts comprend trois (05) services dont il existe 3 services principaux et une recette.

⁴⁶ La charte du contribuable 2017, P.5.

⁴⁷ Article 01, **décret exécutif n° 98-288**, portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances du 19 Rabie El Aouel correspondant au 13 juillet 1998.

⁴⁸ Article 05, **décret exécutif n° 98-288, op.cit.**

⁴⁹ **BENFARHAT** Massinissa, **op.cit.** P 76.

- Le service principal de gestion ;
- Le service principal du contrôle et de la recherche ;
- Le service principal du contentieux ;
- Le service d'accueil et d'information ;
- Le service de l'informatique et des moyens

➤ **La sous-direction du contrôle fiscal (S/DCF) :**⁵⁰

L'arrêté du 30 Avril 1991 portant application du décret exécutif à l'organisation et aux attributions des services extérieurs de l'administration fiscale a transférée totalement ou partiellement à la direction des impôts de wilaya notamment à la sous-direction du contrôle fiscal les attributions des inspections en matière de :

- Vérification de comptabilité, contrôle sur place ;
- Contrôle des prix et les évaluations, enregistrement ;
- Tenus des fichiers immobiliers principaux ;
- Conservation des liasses des actes présentés à l'enregistrement ;
- Recherche de la matière imposable, conjointement avec l'inspection des impôts suivant un programme préétabli ;
- Traitement et le suivi des fichiers des redevables importants en matière d'imposition.

Pour donner une plus efficacité à sa structure, la sous-direction du contrôle fiscal est organisée en trois (03) bureaux :⁵¹

- Bureau de la recherche de la matière imposable ;
- Bureau des fichiers et des recoupements ;
- Bureau des vérifications des comptabilités et des contrôles des évaluations.

➤ **Les 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.⁵² Le CPI s'inscrit dans le cadre d'un objectif à long terme à réaliser par étapes successives. C'est ainsi, que sur les deux cent cinquante (250) centres de proximité des impôts prévus à travers le territoire national.⁵³

Le CPI a pour mission d'accomplir plusieurs missions similaires à celle de la structure mentionné ci-dessus, visant des objectifs communs que l'administration fiscale veut atteindre à travers la modernisation de ses structures, le CPI est compétent aussi en matière d'assiette, de contrôle, de recouvrement et du contentieux des impositions relevant de sa compétence.⁵⁴

⁵⁰ MAOUI Sarah et MOUSLI Hadjer, op.cit., p 101.

⁵¹ Arrêté du 30 avril 1991 par décret exécutif n°91-60du 23 février 1991

⁵² HAMEL Abdel Malek, op.cit. P.35

⁵³ <http://www.mfdgi.gov.dz/Centre de Proximité des Impôts>, consulté le 10/08/2021 à 22 :37.

⁵⁴ Art. 26 du décret exécutif n°06-327 du 25 chaâbane 1427 correspondant au 18 septembre 2006.

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons mis l'accent en premier lieu sur le cadre théorique de contrôle fiscal, où nous avons d'abord définie le contrôle fiscal, ses objectifs et son rôle, ses finalités, puis nous avons vu que le contrôle fiscal prend différentes formes, selon la situation du contribuable vérifié (entreprise, personne physique, la durée et l'impôt contrôlé...).

En deuxième lieu nous avons étudié le cadre juridique de contrôle fiscal, où en met l'accent sur les moyens et droits du contrôle fiscal, les garanties du contribuable vérifié et leurs obligations.

A la fin nous avons décrit en détail le processus du contrôle fiscal, déroulement de la vérification de la comptabilité (les bases sur lesquelles l'administration fiscale sélectionne un dossier pour le vérifier, l'exécution de la vérification et l'appréciation générale de la comptabilité).

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.

D'autre part, pour mieux comprendre le déroulement de la vérification une étude de cas pratique s'impose d'où le troisième chapitre de notre travail de recherche.

Chapitre 02 :

Les techniques du contrôle fiscal dans la détection des pratiques comptables créatives

Introduction

La comptabilité créative désigne l'ensemble des techniques utilisées en comptabilité par une entreprise pour modifier, légalement ou non, la présentation de ses comptes dans un sens plus favorable à ses attentes.

Le concept de comptabilité créative, apparu dans la littérature anglo-saxonne des années 1970, trouve son origine dans le courant du positivisme comptable (école de Rochester).

En effet , si la comptabilité créative a pour souci de poser les règles les mieux adaptées pour sa double fonction, en tant qu'instrument de preuve et outil de gestion , la fiscalité quant à elle , a pour objet de déterminer l'assiette et les bases de l'impôt, tout en , fournisseur un support juridique que trouve le gestionnaire dans des circonstances particulières ou la comptabilité n'a pas prévu un principe ou une règle particulière.

Dans ce cadre d'analyse, la présente recherche a comme objectif de décrire et d'expliquer en quoi la relation comptabilité-fiscalité dénote d'une divergence plutôt d'une convergence qui pourrait avoir un impact sur les pratiques de gestion des résultats. Il s'agit, d'une idée fondamentale qui fait que les dirigeants cherchent à gérer les résultats comptables qui leurs permettent de maximiser leur richesse et de minimiser la charge fiscale qui affecte le bénéfice réalisé.

Section 01 : généralité sur la comptabilité créative

1 L'origine du concept et définition de la comptabilité créative

1.1 L'origine du concept de la comptabilité créative :

Le concept de la comptabilité créative, apparu dans la littérature anglo-saxonne des années 1970, trouve son origine dans le courant du positivisme comptable (école de Rochester). Il repose sur la théorie positive de la comptabilité, qui « tend à expliquer et à prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable, dans le but ultime d'éclairer la genèse des états financiers » (Casta, 2009)

1.1.1 Une définition de la part de la presse économique :

Les journalistes de la presse économique ont été les premiers à donner une pléthore de vocabulaire tournant autour du concept de comptabilité créative. Tout d'abord, ils qualifient la comptabilité créative d'art. BERTOLUS (1988)⁵⁵ précise que c'est : « l'art de truquer un bilan ». Quant à POURQUERY (1991), il l'appréhende comme : « une comptabilité d'art plastique »⁵⁶.

Après l'avoir assimilé à de l'art, TABUTEAU (1993) et JACQUIN (1994) stipulent que la comptabilité créative doit plutôt être considérée comme une comptabilité stratégique. Ensuite, une seconde appellation est donnée à la comptabilité créative à savoir une comptabilité imaginative ou d'intention (Nasser, 1993 ; Smith, 1992). Enfin, d'une comptabilité imaginative, on assiste à une transition vers une comptabilité créative basée sur deux approches. Premièrement, la comptabilité créative est un instrument d'amélioration des comptes dans la mesure où il est question de pratiques imaginées qui permettent de donner une allure beaucoup plus flatteuse aux comptes d'une entreprise AUDAS, 1993). Deuxièmement, elle est une traduction de la créativité financière. Comme le précise PASQUALINI et CASTEL (1993)⁵⁷ : « l'idée maîtresse de la comptabilité créative est de faire preuve d'une imagination comparable à celle dont les financiers ont fait preuve en créant les nouveaux instruments financiers ».

À travers les propos de ces auteurs, nous comprenons que la comptabilité créative est perçue comme une imagination de l'ingénierie financière dont l'objectif principal est de créer de plus en plus de nouveaux montages qui sont mis à la disposition des dirigeants de groupes (BARTHES ET GILBERT, 1992).

1.1.2 Une compréhension de la comptabilité créative par les chercheurs :

Le concept étant longtemps utilisé par la presse économique demeure encore subjectif.

Cependant, des chercheurs arrivent à mettre en exergue un caractère beaucoup plus explicite de la comptabilité créative.

⁵⁵ BERTOLUS Jean-Jérôme : **L'art de truquer un bilan**. Science & vie économique n°40, juin 1988, pp. 17-23.

⁵⁶ **La créativité en comptabilité**. Semaine juridique (J.C.P), Ed. E., droit comptable, 25 février 1993, n°224

⁵⁷ Le dixième anniversaire de la loi comptable. – 6. La loi comptable, l'image fidèle et la créativité déviante. Revue comptable de droit comptable n°93-1, pp. 13 – 18.

SHAH (1998) stipule que : « la comptabilité créative est le procédé par lequel la direction tire avantage des trous ou ambiguïtés existants dans les normes comptables pour présenter une image biaisée de la performance financière ».

Pour, **RAFFOURNIER** (2003) l'appréhende comme : « l'utilisation de la flexibilité et des lacunes de la réglementation comptable pour présenter la situation financière de l'entreprise sous un jour différent de celui auquel aboutirait une application plus habituelle des normes existantes».

Quant à **STOLOWY** (2009), l'objectif de la comptabilité créative est de modifier les comptes en vue d'améliorer ou de détériorer son résultat. Au terme de tout ce qui précède, nous appréhendons la comptabilité créative comme un ensemble de techniques ou options ou espaces de liberté offerts par la loi comptable qui sans mettre en marge les exigences de la comptabilité donnent aux dirigeants d'entreprise la possibilité de faire varier le résultat selon leur propre entendement.

Alors, la comptabilité créative est une forme de gestion des données comptables. Dans une seconde section, nous exposons un cadre théorique autour des motivations de la pratique de comptabilité créative.

1.2 Définition de la comptabilité créative :

Il est difficile de trouver une définition précise de cette notion. Les définitions varient selon les auteurs. On peut citer les suivantes :

- Selon Bernard COLASSE :

La comptabilité créative relève de pratiques imaginées pour donner des comptes d'une entreprise, l'image la plus flatteuse possible. Ces pratiques ont cependant des limites puisque si certaines sont anodines et courantes et ne font qu'utiliser en toute légalité, la flexibilité de la réglementation, le risque est grand de passer de la mise en scène de bon aloi à des opérations d'escamotage ou de maquillage d'informations susceptibles de léser les investisseurs ;

- Michel ABOUCHAHLA :

Reprend la même idée en distinguant 3 catégories d'opérations : les vraies fraudes (ou falsifications), les habillages légaux et la comptabilité créative, sans toutefois donner de définition de cette catégorie ;

- Pour François PASQUALINI et Robert CASTEL :

L'idée maîtresse de la comptabilité créative est de faire preuve d'une imagination comparable à celle dont les financiers ont fait preuve en créant les nouveaux instruments financiers;

- Georges BARTHES de Ruyter et Gilbert GELARD :

Dans le même sens, estiment que l'imagination de l'ingénierie financière moderne crée sans cesse de nouveaux produits ou montages qui sont proposés aux dirigeants de groupes. Parfois, ils ont pour objectif, principal ou non, de contourner les règles comptables, jugées pénalisantes au regard principalement du résultat, des capitaux propres ou de l'endettement. D'où une comptabilité créative ;

- **Pour François PASQUALINI :**

Enfin d'après appliquée à la comptabilité, cette idée de créativité consisterait à se fier à l'imagination ou plus exactement à s'en remettre à elle, pour conférer à la comptabilité les moyens de suivre la sophistication sans cesse croissante des marchés et des produits financiers.

D'après ces définitions, on peut voir apparaître deux notions inhérentes à la comptabilité créative à savoir la comptabilité créative comme un instrument d'amélioration des comptes ou comme une traduction de la créativité financière.

Enfin, la définition la plus complète est celle proposée par le Lexique de comptabilité aux Editions **Dalloz**.

Il définit la comptabilité créative comme un mouvement d'origine anglo-saxonne qui étudie les pratiques et les politiques comptables effectives.

- L'aspect positif :

La recherche de l'information pertinente et le respect des obligations de résultat plutôt que de moyens, le rejet de la routine, l'adaptation aux changements de l'environnement et à la survenance de nouveaux problèmes. Les entreprises multinationales doivent se conformer à des normes comptables étrangères ou internationales, pour accéder aux grands marchés financiers. S'affranchir du respect unilatéral des règles peut permettre de mieux observer leur esprit.

- L'aspect négatif :

La limite est indécise entre ce qui est judicieux et ce qui est condamnable : le changement de méthodes, les critères d'évaluation, la date de fin de l'exercice, le périmètre de consolidation, la présentation des informations. On peut ainsi cacher la différence entre les capitaux propres et les dettes, entre les ressources permanentes et les ressources provisoires et dissimuler le changement des ressources utilisées. On peut donc ainsi masquer une baisse du résultat ou de liquidités ou une augmentation de l'endettement.

On peut créer délibérément l'opacité par surabondance dans l'annexe ou par le mélange d'informations d'importance inégale. A la limite on arrive à la manipulation et à la fraude : dissimuler des opérations contestables, donner un air pimpant à une situation désastreuse.

- L'équilibre :

Le risque vient de la difficulté pour trouver une limite claire entre les deux aspects. La comptabilité peut être la meilleure ou la pire des choses.

Comme on peut le constater, les définitions de la comptabilité créative diffèrent selon les auteurs. Le nombre important de définitions démontre de l'intérêt porté à ce sujet ces dernières années. La comptabilité créative a en effet connu récemment un fort développement comme le démontre certaines études effectuées sur les grandes entreprises françaises. (Cf Annexe 1 : analyse de Florence Delesalle portant sur les manipulations comptables observées en 1998 et 1999 sur les rapports annuels des plus grandes entreprises françaises) Ce développement a été mis en évidence par les récents scandales comptables et financiers.

A présent, on peut s'interroger sur les raisons qui poussent les entreprises à recourir à de telles pratiques. Pourquoi les entreprises choisissent-elles ces dernières au risque de présenter une fausse image de leurs comptes ?

Nous tenterons dans une première partie de donner quelques facteurs explicatifs de ce phénomène puis dans une seconde partie nous traiterons de quelques exemples de techniques de comptabilité créative.

La comptabilité créative est une pratique consistant à utiliser les moyens comptables légaux afin de donner une représentation avantageuse de la situation financière d'une entreprise. Cette représentation peut être très éloignée de la réalité économique. L'amortissement, les taux d'actualisation, les politiques de cession bail, les provisions sont autant d'éléments facilement manipulables.

Une entreprise arbitre parfois entre la valorisation au prix du marché ou la valorisation purement comptable d'un actif. Ceci peut par exemple l'aider à majorer ses pertes et diminuer l'impôt.⁵⁸

2 Manifestations et caractéristiques de la comptabilité créative :

2.1 Manifestations de la comptabilité créative :

Voici quelques-uns des aspects dans lesquels une comptabilité créative est utilisée, et l'effet de chacun d'eux sur les états financiers :⁵⁹

- ✓ Ne pas montrer les comptes en souffrance, ce qui conduit à gonfler les bénéfices et les actifs courants, ainsi que les droits de propriété et les actifs courants ;
- ✓ Approbation des estimations de gestion des stocks et des biens, et non-vérification par le commissaire, ce qui conduit à gonfler les bénéfices et les actifs courants ;
- ✓ Les ventes comprennent des contrats de vente incertains qui gonflent les ventes et les bénéfices ;
- ✓ Enregistrement d'une partie des ventes de la période suivante et / ou passée entraînant un impact sur les résultats et les bénéfices ;
- ✓ Sans exclure les ventes entre filiales et sociétés sœurs, ce qui conduit à gonfler les ventes. Réévaluation des immobilisations, ce qui gonfle les actifs et les droits des actionnaires ;
- ✓ Classer les filiales et les sociétés perdantes en tant qu'investissement et ne pas fusionner leurs comptes avec la société mère, ce qui conduit à montrer une partie des pertes au prorata de l'investissement enregistré ;
- ✓ Augmenter les distributions de dividendes des filiales à la société mère, ce qui conduit à gonfler les bénéfices des investissements ;

⁵⁸ <http://financedemarche.fr/> 10/05/2021 22:24

⁵⁹ لؤي بديع بطاينة، الإبداعية (Creative Accounting) في القوائم المالية

- ✓ Transfert de l'activité perdante à une filiale, ce qui conduit à montrer une partie des pertes au prorata de l'investissement enregistré dans ses livres comptables ;
- ✓ Transfert de l'activité perdante à une filiale, ce qui conduit à montrer une partie des pertes au prorata de l'investissement enregistré dans ses livres comptables ;
- ✓ Réduction inhabituelle des stocks à la fin de la période entraînant une amélioration des taux de rotation des stocks ;
- ✓ Réduction de l'habitat des stocks à la fin de la période entraînant une amélioration du taux de rotation des stocks ;
- ✓ Retarder les processus de passation des marchés et accélérer l'émission des factures en fin de période, ce qui conduit à une amélioration des taux de rotation des débiteurs et des créanciers et à une amélioration des résultats finaux et donc des bénéfices nets réalisés.

Ces pratiques contraires à l'éthique et peuvent être illégales dans la plupart des pays sont sous le microscope et le contrôle des autorités et autorités de surveillance financière et réglementaire dans tous les pays, mais la question reste l'impératif de l'existence d'un suivi, d'un contrôle et d'une pratique personnelle et éthique par l'exécutif. Les départements, les services financiers, les auditeurs de comptes et les auditeurs internes eux-mêmes pour ces institutions.

2.2 Les caractéristiques de la comptabilité créative :⁶⁰

La comptabilité créative se caractérise par :

- ✓ Une forme de manipulation et de fraude dans la profession comptable et d'audit et impôts ;
- ✓ L'utilisation de méthodes comptables créatives est un processus planifié mené par l'administration pour atteindre ses propres objectifs ;
- ✓ L'objectif de l'utilisation de méthodes comptables créatives est d'atteindre le nombre de bénéfices nets à un nombre spécifique qui réalise les intérêts de la direction de l'entreprise et les intérêts indirects de l'entreprise à court terme ;
- ✓ Les pratiques comptables créatives se limitent à l'exercice du choix entre les principes, normes et règles comptables généralement reconnus, et sont donc des pratiques légales et sont utilisées par des comptables qui possèdent des capacités professionnelles élevées leur permettant de manipuler, transformer et éditer des valeurs de la manière dont ils sont terrifiés ;
- ✓ L'utilisation par l'administration de méthodes comptables créatives affecterait la crédibilité et la fiabilité des données dans les états financiers et réduirait ainsi la confiance des utilisateurs dans les informations contenues dans ces états ;
- ✓ La manipulation, la fraude, la tromperie, la fausse déclaration ou la fausse déclaration et le tour de passe-passe de la comptabilité prospèrent dans son environnement.

De là, il est clair que dire que lorsque les entreprises ont découvert que "les lois ne disent que ce qu'elles ne peuvent pas faire et pas ce qu'elles peuvent faire! C'est pourquoi les entreprises ont vu

⁶⁰المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة - جامعة الأزهر العدد السابع عشر-يناير 2018، ص 134-136

que si elles ne peuvent pas faire de profits, elles peuvent au moins les inventer" est une affirmation qui n'a pas de lieu d'expression. Elle ne justifie pas de renverser et de falsifier des faits en prétendant les embellir, et alors le chercheur estime que celui qui prouve qu'il pratique une comptabilité créative dans l'intention de fraude fiscale ou de se débarrasser de certaines obligations légales, afin de contrôler la communauté fiscale et la profession comptable et d'audit, doivent être punis.

3 Facteurs d'émergence et motivations pour l'utilisation de la comptabilité créative :

3.1 Facteurs d'émergence de la comptabilité créative :⁶¹

Le conflit d'intérêts entre les différentes parties liées à l'entreprise est la principale source de l'émergence de la comptabilité créative. L'intérêt des dirigeants est de réduire les impôts et les bénéfices distribués, l'intérêt des actionnaires de maximiser le rendement de leurs investissements, l'intérêt des salariés d'augmenter leurs diverses rémunérations administratives, et ceux chargés de percevoir plus d'impôts. La multiplicité des intérêts - malgré leur conflit - est à l'origine de la diffusion de la comptabilité créative, et Résine l'a mentionné au début des années 90, c'est-à-dire avant l'effondrement d'Enron.

Et quand les entreprises ont découvert que les lois ne vous disent que ce que vous ne pouvez pas faire et non ce que vous pouvez faire ! Si vous ne pouvez pas faire de profits, vous pouvez au moins les inventer !

Le volontariat comptable représenté dans les alternatives de mesure comptable, d'estimation et de divulgation fournies par les normes comptables, qui affectent les résultats du système comptable, que ce soit dans la forme ou le contenu, en plus des lacunes existantes dans les méthodes d'audit externe, tout a contribué à la En outre, le besoin d'anticipations futures, le besoin de jugement personnel, les différences dans le calendrier de certaines transactions financières et les différences dans la classification des états financiers, ont tous donné aux gestionnaires la possibilité de concevoir des méthodes comptables capables de maximiser les avantages sociaux ou personnels, ou les deux.

D'après ce qui précède, nous pouvons appeler la comptabilité créative comme :

Comptabilité innovante et contraire à l'éthique dont la devise est non à la transparence, non à la clarté et à l'innovation illimitée. Elle manipule tous les moyens possibles pour atteindre les intérêts de la direction de l'entreprise.

Les crises actuelles dans diverses parties du monde offrent un terrain fertile à une comptabilité créative pour sauver la face des dirigeants, améliorer le cours de l'action ou justifier l'obtention de récompenses imméritées... et d'autres raisons.

Quant à l'environnement local, il n'y a rien de mal à cela.

⁶¹ جريدة المحاسبين، صوت المحاسب، محاضرة بعنوان المحاسبة الإبداعية ص5.

Comparaison entre les méthodes comptables conservatrices et non conservatrices :

- La politique non conservatrice travaille à gonfler les revenus de la période en cours ou à réduire les dépenses de cette période, ce qui entraîne une augmentation du résultat net de la période en cours ; par contre la politique conservatrice ne cherche pas à augmenter le résultat net pour la période en cours ;
 - Pour la politique non conservatrice, les actifs sont amortis sur une longue durée, par contre les actifs sont amortis sur une courte durée pour la politique conservatrice ;
 - Pour la politique non conservatrice, la méthode du premier entré, premier sorti est utilisée pour quantifier la dépense, et pour la politique conservatrice, la méthode du dernier entré, premier sorti est utilisée pour évaluer la dépense ;
 - Pour la politique non conservatrice, les frais de publicité et de publicité sont capitalisés et consommés sur plusieurs périodes, et pour la politique conservatrice, Les frais de publicité et de publicité sont enregistrés au cours de la période ;
 - Pour la politique non conservatrice, les passifs éventuels sont présentés dans les états joints aux états financiers et ne sont pas comptabilisés dans la période en cours, et pour la politique conservatrice, Les passifs éventuels sont comptabilisés au cours de la période en cours par le biais de la constitution de provisions ;
 - Pour la politique non conservatrice, les estimations de créances douteuses sont aussi basses que possible, et pour la politique conservatrice, Les estimations de créances douteuses sont aussi élevées que possible.

3.2 Motivations pour l'utilisation de la comptabilité créative :⁶²

Les raisons de l'utilisation de la comptabilité créative peuvent être attribuées aux éléments suivants :

3.2.1 Évasion fiscale :

L'évasion fiscale est l'un des principaux motifs de l'administration pour utiliser des méthodes comptables créatives avec la bénédiction des principaux propriétaires et en coopération avec des auditeurs externes, dans la manipulation fiscale en réduisant les bénéfices et les revenus et en augmentant les dépenses afin de réduire la marge fiscale résultant de là.

3.2.2 Réaliser un gain personnel :

Le gain personnel est l'une des motivations les plus importantes de la direction pour utiliser une comptabilité créative en coopération avec l'auditeur externe et au détriment de toutes les catégories d'intérêts dans l'entreprise. Parfois, c'est au détriment de l'économie et de la société en tant que comme cela a été clairement démontré lors de la crise financière mondiale de 2008.

3.2.3 Remplir les exigences nécessaires :

Les entreprises et leur direction adhèrent à de nombreuses exigences légales, contractuelles et concurrentielles nécessaires pour continuer et maintenir des parts de marché. La réalisation de ces

exigences permet à l'entreprise de conserver ses clients et de poursuivre son développement. Par conséquent, les entreprises utilisent des méthodes comptables créatives pour répondre les exigences nécessaires lorsque leurs conditions d'exploitation et d'investissement ne permettent pas d'atteindre ces exigences.

3.2.4 Obtention ou maintien de financement :

la direction de l'entreprise cherche souvent à obtenir le financement nécessaire sous ses diverses formes lorsque les entreprises souffrent de problèmes de liquidités nécessaires à la poursuite de leurs opérations d'exploitation ou d'investissement et parfois à payer leurs obligations, et ici les entreprises ont recours au refinancement de leurs dépenses et obligations, à travers les institutions financières en recourant à des méthodes comptables créatives pour améliorer le résultat de l'activité et la situation financière en termes comptables et non réels, pour atteindre les conditions de financement imposées par les institutions financières, et pour montrer la situation financière de l'entreprise entreprise mieux qu'elle ne l'est dans la réalité, où les investisseurs sont rassurés lorsqu'ils constatent que les ventes de l'entreprise augmentent progressivement et attendues d'année en année et les résultats qui en découlent sont de maintenir les bénéfices dans les limites de leurs attentes.

3.2.5 Impact positif sur la réputation de l'entreprise sur les marchés :

Dans le but d'améliorer la valeur financière liée à sa performance, en réalisant des intérêts personnels qui se reflètent positivement sur la gestion de l'entreprise pour la présenter magnifiquement au conseil d'administration.

3.2.6 Influencer le cours des actions de l'entreprise sur les marchés financiers :

Où l'objectif est de maximiser la valeur financière puis d'améliorer les cours des actions de ces entreprises sur les marchés financiers.

3.2.7 Classement professionnel :

Afin d'obtenir une notation avancée de l'entreprise par rapport à ses concurrents dans le domaine des affaires sur la base d'indicateurs et de critères financiers.

Section 02 : Fondamentaux de la comptabilité créative

1 Les pratiques comptables créatives :

1.1 Les méthodes utilisées en comptabilité créative :

Ces méthodes peuvent être limitées à trois groupes principaux : compte tenu de la mesure des revenus, des dépenses, des actifs et des passifs, et ceci dans le but d'aider à découvrir la pratique de la comptabilité créative par l'utilisateur des états financiers.⁶³

Mais dans le cas général, les méthodes de la comptabilité créative ne s'écartent pas de quatre domaines de manipulation : soit la manipulation de la divulgation, dans le timing, l'estimation ou la classification.

1.1.1 Méthodes de la comptabilité créative en matière de divulgation :

Les méthodes de la comptabilité créative en matière de divulgation comprennent :

1.1.1.1 Financement en dehors du budget :

Le financement en dehors du budget (ou financement caché) est défini comme ; « Le financement ou le refinancement des opérations de l'entreprise sans que cela apparaisse dans son budget, sans s'écarter des exigences statutaires et en présence d'innovations comptables ». ⁶⁴

Parmi les formes les plus importantes de ce type, nous trouvons :

Les contrats de location : c'est un contrat de location à long terme, qui est enregistré dans les livres de la société en tant que un bail d'exploitation car il ne remplit pas les conditions nécessaires pour être considéré comme un contrat de location-acquisition.

Facilités spéciales: est représentée dans la société mère qui met en place un établissement affilié pour exercer une activité spécifique, et transfère certains actifs et passifs de la société à la filiale sans les intégrer dans les états financiers de la société mère.

1.1.1.2 Les changements comptables :

En exploitent les alternatives comptables à la disposition du comptable, soit en :

➤ **Changements de méthode comptable suivie :**⁶⁵ 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.

⁶³ ميسون محمد علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص54.

⁶⁴ TERRY Smith, Accounting for Growth, Century Business, (London : 1992), P 76.

⁶⁵ Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital Economy, June 2019, p87.

➤ **Changements dans les estimations comptables :**⁶⁶ 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.

➤ **Un changement 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.

1.1.2 Méthodes de la comptabilité créative dans le timing :

1.1.2.1 Reconnaissance des revenus:

L'entreprise comptabilise le revenu entre l'entrée conservatrice, dans laquelle le comptable reporte l'enregistrement de revenu jusqu'à ce qu'il soit certain qu'il sera réalisé, et le non conservatrice dans lequel il est urgent d'enregistrer le revenu avant qu'il ne soit réalisé, comme les contrats de construction à long terme et la manipulation de leur comptabilisation.

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.⁶⁷

1.1.3 Méthodes de la comptabilité créative dans l'estimation :

Les méthodes de la comptabilité créative dans l'estimation sont représentées comme suit :

1.1.3.1 Politique de capitalisation des dépenses :

certaines dépenses engagées par la direction peuvent être liées à des bénéfices futurs (les dépenses des revenus) sont capitalisés puis amorties à long terme.

1.1.3.2 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 dégressive), soit la répartition des coûts sur la durée de vie productive estimée (amortissement linéaire).

1.1.3.3 Les débiteurs et créditeurs :

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.

⁶⁶ **Idem.** P 91.

⁶⁷ Ignacio De La Torre, **Creative Accounting Exposed**, Translated by : Bartus hamilton, (Plgrave Macmillan, 2009), P41.

1.1.3.4 Stock de marchandise :

La surestimation des stocks réduit le cout des marchandises vendues et augmente le revenu net.

1.1.4 Méthodes de la comptabilité créative dans la classification et la présentation :⁶⁸

Peuvent être manipulées par la classification au sein de chaque liste financière séparément :

1.1.4.1 Méthodes comptables créative utilisées dans le budget :

Les éléments suivants peuvent présenter des opportunités de manipulation des valeurs comptables en utilisant des méthodes comptables créatives dans l'état de la situation financière :

- **Les actifs non courant** : lorsque le principe du coût historique n'est pas respecté pour déterminer la valeur inscrite au bilan, et selon la méthode de réévaluation et de montrer l'excédent dans le compte de résultat 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 ;

- **Actifs financiers** : ou sont manipulés les prix du marché qui servent à évaluer le portefeuille de titres, en plus de procéder à des réductions injustifiées des provisions pour bisse de prix ;

- **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 modede fixation du prix des stocks ;

- **Capitaux propres** : 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 ;

- **Espèces** : La non-divulgation 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.

1.1.4.2 Méthodes comptables créatives utilisées dans le calcul des résultats :

Les méthodes les plus importants utilisées pour manipuler le compte de résultat dans la cadre de la comptabilité créative peuvent être examinées à l'aide des méthodes suivantes :

- **L'enregistrement rapide des revenus**: 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

⁶⁸ تساب فريدة، فورار عائشة. دور التدقيق الجبائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين النظام الجبائي الجزائري (دراسة حالة بمديرية كبريات المؤسسات (DGE)، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وجباية معمقة 1019/2018، ص 50-53

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;

- **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;

1.1.4.3 Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des changements de capitale :

La liste des changements de droits de propriété est le lien entre le compte de résultat et le bilan, et elle est déterminée par le contrôle et le suivi des changements qui interviennent dans les postes des droits de propriété au début de l'exercice jusqu'à sa fin. Présenté sur la base de la comptabilité d'exercice, tous les éléments de cette liste sont soumis à l'utilisation de pratiques comptables créatives à travers des procédures de changements fictifs dans l'augmentation ou la diminution du capital versé ainsi que le capital souscrit et le capital imputé.

1.1.4.4 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.

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.⁶⁹

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.

Les mécanismes de gouvernance, l'éthique 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 créatives 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)⁷⁰, 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;

⁶⁹ دور حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية , مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, العدد 12, السنة 2012.

⁷⁰ ABI khalida et CHAHED ilies, « Le rôle d'IASB dans le développement d'IFRS et son application en Algérie-2009- »,2011

✓ 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.

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

La lutte contre les pratiques de la comptabilité créative est considérée comme une question 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'entreprise⁷¹ ;

❖ 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 se 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.

❖ Réduire l'utilisation abusive de certaines politiques comptables, et ce, comme suit :

✓ 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 souhaitaient 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 ;

⁷¹ MEHAR Louiza, « gouvernance d'entreprise et la gestion des résultats comptables : cas des compagnes algériennes d'assurance », African Journals Online (AJOL), Août 2018, p35.

✓ 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.

Section 03 : Les techniques de contrôle fiscal et leur rôle dans la découverte des pratiques comptables créatifs :

La pratique de la comptabilité créative dans les déclarations fiscales a pour but d'éluder 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 réduisent les charges fiscales du contribuable ou l'exonèrent complètement, les techniques utilisées pour détecter les pratiques comptables créatives se rapportent à la vérification fiscale approfondie, de sorte que le vérificateur procède au processus de vérification sur la base de l'ensemble des états financiers déclarés par le contribuable, qui comprend le budget, le tableau de compte de résultat, le tableau des flux de l'inventaire, le tableau des clients...

Dans le cas où le vérificateur découvre des pratiques comptables créatives dans les états déclarés, 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.

1 Contrôle approfondi de la comptabilité :

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

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, et en conséquence, le contrôle du budget comprend :

1.1.1 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 :⁷²

- 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 :⁷³

- 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 :⁷⁴

- 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 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.

⁷²عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، ص131

⁷³عباس عبد الرزاق، نفس المرجع اعلاه، ص132

⁷⁴واعيل عبد القادر واخرون، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة،

جامعة يحيى فارس، المدينة، 2008/2007، ص88

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 :⁷⁵

- 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 :⁷⁶

- 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 :⁷⁷

- 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.

⁷⁵ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريبيج، الجزائر، 2011، ص13

⁷⁶ النظام المحاسبي المالي، دار بلقيس، الجزائر، 2009، ص65

⁷⁷ عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 137-138

C/44 État, collectivités publics, 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.

1.1.2 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 bénéficiaires. 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.⁷⁸

-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).

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.

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.

⁷⁸ Article n°173 du code des impôts directs et taxes assimilés (CIDTA), 2015

Dans ce domaine le contribuable peut gonfler ses dépenses ou réduire la valeur de ses recettes.

1.2.1 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 :⁷⁹

- 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.

1.2.2 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

⁷⁹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 123.

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.

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.

1.3.1 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.

1.3.2 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.

1.3.3 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.

2 Les résultats de l'examen comptable et les modalités de réévaluation du chiffré 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.

2.1 Accepter ou refuser la comptabilité du contribuable :

2.1.1 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.

2.1.2 Le refus de la comptabilité ⁸⁰: 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 "⁸¹;

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

2.2 Les résultats du rejet de la comptabilité :

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

2.2.1 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.

2.2.2 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

⁸⁰ Article 191 du **CIDTA** (cet article est abrogé par l'article 9 de la loi de finance 2019)

⁸¹ L'ART 18 du Système de comptabilité financière

déclarées dans les délais, après au moins un mois de la notification de l'administration fiscale pour régler sa situation;

- ♦ Lorsqu'il ne présente pas sa comptabilité (8) huit jours après son avertissement ;
- ♦ Lorsqu'il refuse de répondre aux demandes de l'inspecteur des impôts, de l'enquêteur et de présenter les justifications nécessaires.

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 reconstitue 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:⁸²

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

⁸²سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص.87.

➤ **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 production⁸³:**

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 prix ⁸⁴:**

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.

⁸³عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 167-168

⁸⁴سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 90

Conclusion

Au cours de ce chapitre nous avons discuté, généralité sur la comptabilité créative, ainsi que les fondamentaux de la comptabilité créative, l'abus de droit fiscal 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 : La contribution du contrôle fiscal à
la découverte de la comptabilité créative
(Cas : DGE)**

Introduction

Après avoir présenté les aspects théoriques dans les deux chapitres précédents, nous essayons de les pratiquer dans le troisième chapitre.

De ce fait, nous avons effectué un stage au niveau de la Direction des Grandes Entreprises, il nous a semblé essentiel d'élaborer une étude pratique pour donner plus de détail aux aspects théoriques étudiés précédemment.

La lutte contre la comptabilité créative est devenue un enjeu majeur sur le plan économique, social et financier. Dans le but de protéger et augmenter les ressources fiscales.

L'administration fiscale intervient à travers une série de mesures et procédures, ensembles des moyens humains et matériels de qualité pour s'assurer la juste application de la loi fiscale, et d'être efficace par rapport aux les objectif fixés.

Suivant une procédure de programmation d'un dossier à la vérification de la comptabilité, nous avons traité un dossier de l'entreprise « X »

Section 01 : la présentation de l'organisme d'accueil (DGE) :

Dans cette section, nous tentons de présenter en premier lieu, la Direction des Grandes Entreprises (DGE), puis nous passons à la présentation de la Sous-Direction de Contrôle Fiscal.

La Direction des Grandes Entreprises (DGE) a été créée en vertu de l'article 32 de la loi de finance 2003, paru dans le journal officiel de 2001.

La direction des grandes entreprises (DGE) constitue le guichet unique des entreprises pétrolières, étrangères et celles ayant dépassé le seuil de deux (2) milliards de dinars de chiffre d'affaires. Les entreprises qui font partie de la compétence de la direction des entreprises sont :

- Les groupes des sociétés de droit ou de fait dont l'un des membres réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur ou égal à deux (2) milliards de dinars ;
- Les sociétés des capitaux, ainsi que les sociétés des personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur ou égal à deux (2) milliards de DA ;
- Les sociétés implantées en Algérie, membre de groupes étrangers, ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie ;
- Les entreprises exerçant dans le secteur des hydrocarbures conformément à la loi ;
- 86-14 du 19 aout 1986 modifiée et complétée, relative aux activités prospection, de recherche, d'exploitation, et de transport par canalisations des hydrocarbures.

La situation géographique de la DGE : est une direction du ministère de l'Economie et des Finances, le siège se trouve dans la Rue 9 Abdelkader Gadouche, Ben Aknoun Alger, elle est composée de cinq (05) sous directions, recette et deux (02) services :

- La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures.
- La sous-direction de gestion.
- La sous-direction Du contrôle et des fichiers.
- La sous-direction du contentieux.
- La sous-direction des moyens.

En outre, deux services :

- Le service de l'accueil et de l'information des contribuables.

- Le service informatique.

Par contre la sous-direction du contrôle et des fichiers est située dans la Rue 21 Abdelkader Gadouche, Ben Aknoun Alger.

1 Les taches de la direction des grandes entreprises : ⁸⁵

La DGE est chargée des missions d'assiette, de recouvrement, des impôts, de contrôle et de contentieux des impôts et taxes dus par les personnes relevant de sa compétence.

- **En matière d'assiette :**

- La tenue et la gestion du dossier fiscal des sociétés relevant de sa compétence ;
- L'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction et de la mise en œuvre des opérations d'enregistrement et de timbre ;
- Le contrôle sur pièces des dossiers ;
- La prise en charge des dossiers de remboursement des crédits de taxes.

- **En matière de recouvrement :**

- La prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Le contrôle a priori et de l'apurement du compte de gestion. L'approvisionnement en timbres et de la tenue de leur comptabilité.

- **En matière de contrôle :**

- La recherche, la collecte et l'exploitation des informations fiscales et du contrôle des déclarations ;
- L'élaboration et la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès des contribuables et de l'évaluation de leurs résultats.

- **En matière de contentieux :**

- L'instruction et le traitement des réclamations ;
- Le suivi du contentieux administratif et judiciaire ; l'instruction des demandes de remise gracieuses.

⁸⁵ https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2021.pdf (consulté le 11/08/2021 à 9h00)

- **En matière de gestion de moyens :**

- L'élaboration de la mise à jour et la mise en œuvre des procédures relatives à l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement des dépenses de fonctionnement et d'équipement de toute nature ;

- La gestion du personnel et l'évaluation des besoins en moyens matériels, humains et techniques et l'établissement des prévisions budgétaires correspondantes.

- **En matière d'accueil et d'information :**

- Un service d'information est mis à la disposition des entreprises pour répondre à toutes les requêtes et sollicitations. Ouvert en permanence, ce service assure les missions suivantes

- L'accueil et l'information des contribuables ;

- La collaboration et la coordination avec la structure centrale chargée de l'information, en matière de stratégie de communication, d'accueil et d'information ainsi que de sa mise en œuvre.

2 Les objectifs de la DGE : ⁸⁶

Un certain nombre d'objectifs ont été assignés à cette structure, il s'agit d'objectifs ayant trait :

- **Au risque fiscal :** à travers la spécialisation de cette structure dans la gestion de dossiers à fort enjeu fiscal. En effet, compte tenu de la contribution fort importante aux recettes fiscales d'un nombre très réduit de sociétés de par leur taille, un suivi particulier de cette tranche de contribuables est à même de «sécuriser» les ressources budgétaires de l'Etat.

- **Aux exigences de refonte du volet relation :** avec les contribuables nécessitant de revoir aussi bien les supports utilisés que leurs contenus et ce, à la mesure :

- du niveau de participation aux recettes fiscales ;

- du niveau de complexité des aspects fiscaux de cette frange de la population fiscale ;

- de l'évolution de la perception de l'importance de l'aspect relationnel même dans une administration de souveraineté à l'instar de l'Administration fiscale.

- **A l'organisation des services en fonction des secteurs d'activités :** centrée, d'une part, sur les attentes concrètes du contribuable et, d'autre part, sur les exigences du contrôle, élément essentiel pour assurer l'égalité devant l'impôt. Pour assurer une prise en charge efficace des sociétés concernées, le déploiement de la DGE se fera de façon graduelle à l'effet de couvrir l'ensemble des sociétés éligibles et des impôts concernés.

⁸⁶ La lettre de la DGI N° 27. https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2027.pdf (consulté le 11/08/2021 à 18 : 38)

Enfin, un système de gestion de la fiscalité (SGF) est en cours de réalisation par une équipe d'assistance technique informatique (EATI) de l'Union Européenne dans le cadre du projet MARA.

3 La structure de la DGE : ⁸⁷

M.DRIF, chef de projet **D.G.E**, a présenté les objectifs et les aspects caractérisant la création de la **D.G.E**.

Maîtrise des recettes fiscales : Le potentiel fiscal algérien est concentré sur un nombre limité de grandes entreprises (environ 80 % des recettes fiscales). Donc à travers la spécialisation de cet organisme dans la gestion de dossiers à fort enjeu fiscal. En effet, compte tenu de la contribution fort importante aux recettes fiscales d'un nombre très réduit de sociétés de par leur taille, un suivi particulier de cette tranche de contribuables est à même de « sécuriser » les ressources budgétaires de l'Etat.

Amélioration des services rendus aux usagers : le regroupement des missions fiscales essentielles : information et services, gestion et contrôle, recouvrement et contentieux, sous l'autorité du Directeur de la DGE est en lui - même un facteur de modernisation.

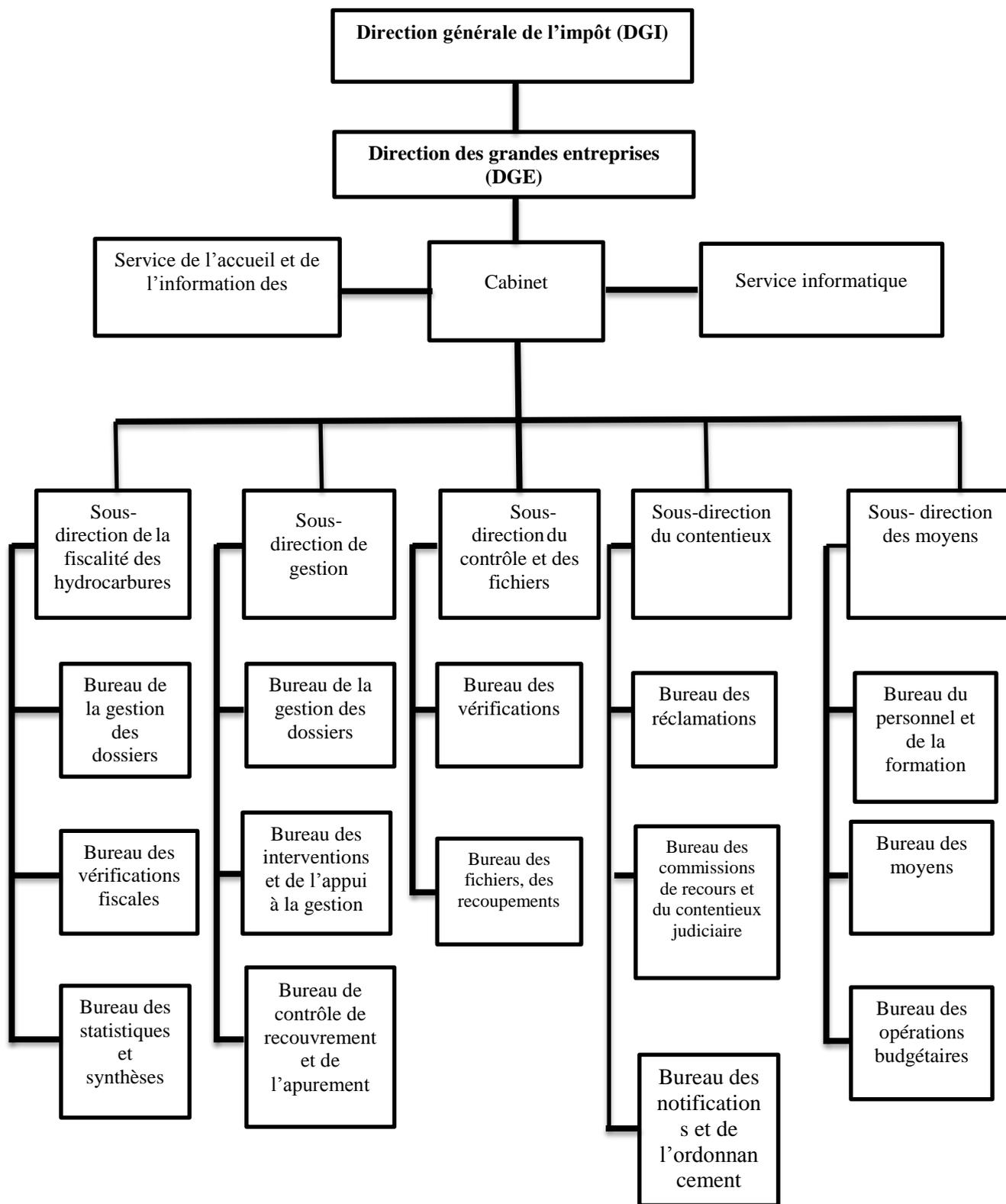
Modernisation des procédures : La création de la DGE sera la première étape concrète de la modernisation de la DGI.

Gestion de la fiscalité des hydrocarbures : Cette mesure permettra d'améliorer immédiatement la gestion des dossiers des entreprises pétrolières, parapétrolières et minières.

⁸⁷ La lettre de la DGI N° 27. https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2027.pdf (consulté le 11/08/2021 à 19 :18)

Pour l'éclaircissement plus nous avons présenté l'organigramme organisationnel de la direction des grandes entreprises comme suit :

Figure III-4 : Organigramme de l'établissement d'accueil (DGE)



Source: la direction générale des impôts

4 Rôle de la DGE en fonction de chaque sous-direction : ⁸⁸

L'organigramme de la direction des grandes entreprises compose de cinq sous directions comme suit :

4.1 La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures : est chargée de :

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

Il gère :

➤ **Le bureau de la gestion des dossiers fiscaux :** ce bureau comprend deux (02) services:

- Le service des entreprises pétrolières et le service des entreprises parapétrolières.

➤ **Le bureau des vérifications fiscales :** ce bureau comprend deux (02) services :

- Le service des vérifications des entreprises pétrolières et le service des vérifications des entreprises parapétrolières.

➤ **Le bureau des statistiques et des synthèses :** ce bureau comprend deux (02) services :

- Le service des productions périodiques et le service des analyses.

4.2 La sous-direction de gestion : est chargée de :

- La gestion des dossiers fiscaux des entreprises régies par le droit commun et les entreprises non résidentes ;
- L'assiette et le suivi du recouvrement des impôts, droits et taxes ;

Elle gère :

➤ **Le bureau de la gestion des dossiers,** est chargé de : ce bureau comprend quatre (04) services :

- Le service du secteur des industries ;
- Le service du secteur du bâtiment et des travaux publics ;
- Le service du secteur du commerce ;
- Le service du secteur des prestations et des services

➤ **Le bureau des interventions et de l'appui à la gestion :** ce bureau comprend deux

⁸⁸ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/services-externes/85-direction-des-grandes-entreprises-dge> (consulté le 12/08/2021 à 09:17)

(02) services :

- Le service du suivi des avantages fiscaux et du remboursement du précompte de TVA ;
- Le service des constats et du suivi de l'information fiscale.

➤ **Le bureau du contrôle du recouvrement et de l'apurement**

Ce bureau comprend deux (02) services : le service de l'apurement des comptes et le service des statistiques et des prévisions.

4.3 La sous-direction du contrôle et des fichiers : est chargée notamment de :

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

Elle gère :

- **Le bureau des vérifications,**
- **Le bureau des fichiers, des recouvrements et des investigations.**

4.4 La sous-direction du contentieux : est chargée de :

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

Elle gère :

- **Le bureau des réclamations,** est chargé notamment du traitement des réclamations introduites par les entreprises, relatives à l'assiette, au contrôle et au recouvrement.

Ce bureau comprend deux (02) services : le service du contentieux de l'assiette et du recouvrement et le service du contentieux des vérifications de comptabilité.

- **Le bureau des commissions de recours et du contentieux judiciaire,** ce bureau comprend deux (02) services : le service des commissions de recours et le service du contentieux judiciaire.

- **Le bureau des notifications et de l'ordonnancement,** ce bureau comprend de deux (02) services : le service des notifications et le service de l'ordonnancement et des statistiques.

4.5 La sous-direction des moyens : est chargée d'assurer :

- La gestion des carrières du personnel et l'initiation des actions de formation ;
- L'établissement du budget annuel du compte administratif et la tenue des inventaires ;
- Le mandatement des dégrèvements ;
- Le suivi et la coordination du dispositif d'évaluation des performances dans le cadre des indicateurs de gestion.

Elle gère :

- **Le bureau du personnel et de la formation**, ce bureau comprend deux (02) services :
 - Le service du personnel et le service de la formation.
- **Le bureau des moyens** : ce bureau comprend deux (02) services :
 - Le service des marchés et de la maintenance et le service du suivi des imprimés et des archives.
- **Le bureau des opérations budgétaires**, ce bureau comprend deux (02) services :
 - Le service des dépenses de fonctionnement et le service de la comptabilité.

4.6 La recette des impôts : 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 et le service des poursuites.

4.7 Le service d'accueil et de l'information des contribuables : est chargée de :

- L'organisation de l'accueil et de l'information des contribuables ;
- La diffusion, à l'intention des contribuables exercés par la direction des grandes entreprises, d'informations sur leurs droits et obligations fiscales ;
- La prise en charge des besoins de la direction des grandes entreprises en matière de documentation fiscale.

4.8 Le service informatique : est chargé d'assurer :

- L'exploitation et la sécurisation des applications ;

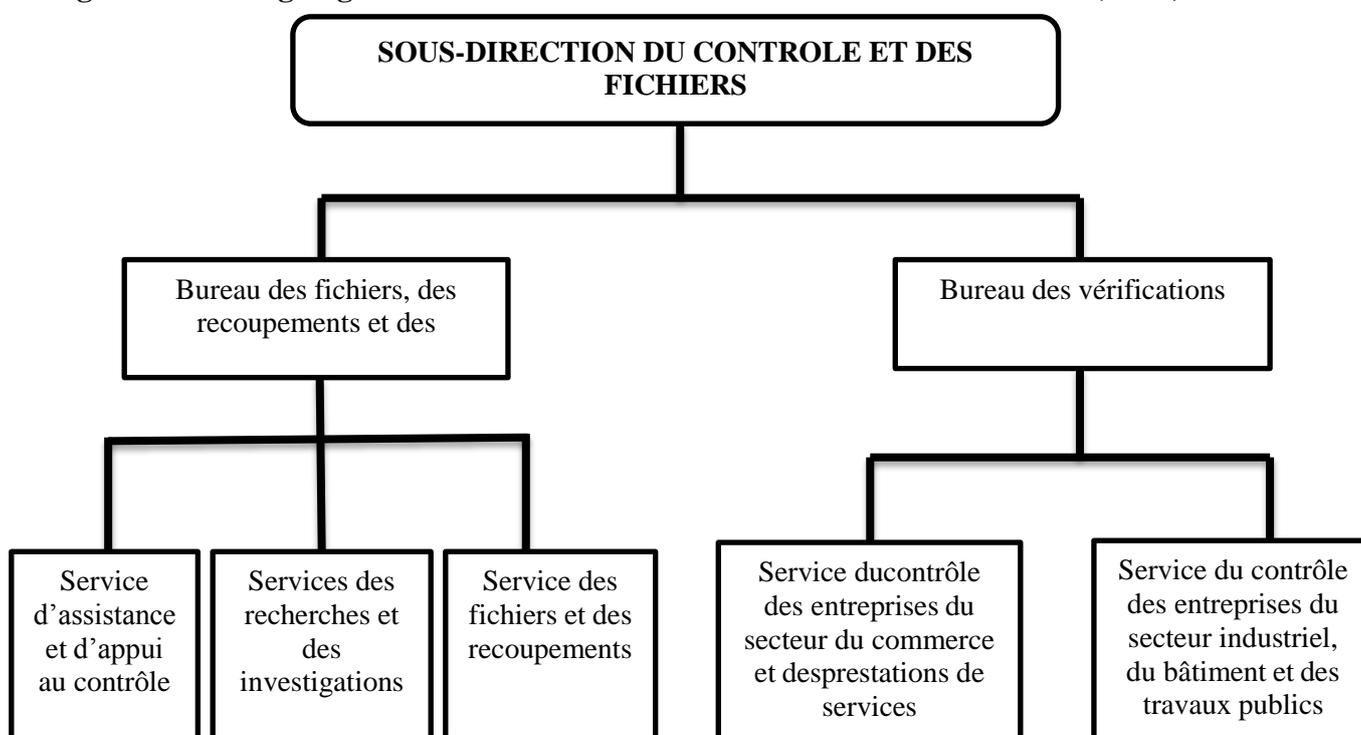
- La gestion des habilitations et autorisations d'accès ;
- La tenue à jour des dossiers techniques des équipements informatiques et des applications inexploitation.

Section 02 : la vérification de comptabilité d'un contribuable au sein de la DGE

1 Présentation de la sous-direction du contrôle et des fichiers :

La sous-direction du contrôle regroupe les services chargés de la lutte contre la comptabilité créative; pour donner mieux d'éclaircissement à ses structures, elles sont présentées comme suit :

Figure III-5 : Organigramme de la sous-direction du contrôle et des fichiers (DGE)



Source : document interne de la DGE.

✚ **La sous-direction du contrôle et des fichiers :** Elle gère

➤ **Le bureau des vérifications,** est chargé de :

- L'établissement du projet de programme de vérification et du suivi de son exécution ;
- Veiller au respect des règles et procédures de contrôle.

Ce bureau comprend deux (02) services, fonctionnant en brigades :

- Le service du contrôle des entreprises du secteur industriel, du bâtiment et des travaux

publics ;

- Le service du contrôle des entreprises du secteur du commerce et des prestations de services.

➤ **Le bureau des fichiers, des recoupements et des investigations** : est chargé notamment de :

- La constitution et la gestion des divers fichiers tenus ;
- La mise en œuvre des procédures d'enquêtes, d'investigations et de recherche de l'information fiscale et de son exploitation ;
- L'assistance aux vérifications de comptabilité.

Ce bureau comprend trois (03) services, fonctionnant en brigades :⁸⁹

- Le service des fichiers et des recoupements.
- Le service des recherches et des investigations.
- Le service d'assistance et d'appui au contrôle.

2 La vérification de comptabilité

La réglementation applicable exige que le vérificateur ait au moins le grade d'inspecteur central et soit titulaire d'une carte de mandat (assermenté), afin qu'il effectue des missions d'enquête à la sous-direction du contrôle à la DGE, si non ces procédures seront frappées de nullité.

2.1 Préparation du programme annuel de contrôle fiscal :

Le programme annuel de la vérification des dossiers fiscaux s'étale du mois de Mars jusqu'au mois d'Avril de chaque année qu'il est approuvé par le directeur de la DGE, proposant soit par la sous-direction de gestion ou la sous-direction du contrôle et des fichiers. Au cours du programme de l'année 2019, contenant en moyenne 40 dossiers⁹⁰ ont été sélectionnés pour la vérification.

Le sous-directeur de la gestion confie au chef de brigade de vérifie en moyenne de 10 dossiers fiscaux avec 9 vérificateurs, ayant au moins le grade d'inspecteurs fiscaux. Ces dossiers sont accompagnés de documents qui comportent des informations résumant le statut fiscal des contribuables soumis au contrôle, des déclarations à reconsidérer, et en plus les critères les plus importants pour lesquels ces dossiers ont été sélectionnés pour les contrôler.

L'une des critères qui attire l'attention du vérificateur est que le chiffre d'affaires (CA) réalisé est très important alors que le résultat atteint est faible, ou en cas de diminution de CA et l'augmentation du masse salariale, ou lorsque les soldes reportés sur la taxe sur la valeur ajoutée

⁸⁹ Wwww .DGE.gov.dz .

⁹⁰ Entretien avec : monsieur, **RABAHI** Mohamed, inspecteur divisionnaire de la DGE, 15/06/2021, 10h30.

pendant plus de 24 mois consécutifs, les dépréciation à des niveaux croissants ne correspondent pas à la même augmentation des immobilisation, ou en cas d'un gérant à risque s'habitue à l'évasion.⁹¹

Ces fiches ont transmis à la sous-direction du contrôle et des fichiers qui permettre aux chefs de brigades de commencer les travaux de la vérification.

3 Déroulement de la vérification :

Le cas étudié s'agit d'une SPA dont l'activité consiste d'importation et vente de véhicule et de la PDR, dont le siège social est situé à relais du Sahel, autoroute sud Cheraga. Le dossier fiscal a fait l'objet d'une vérification de comptabilité pour les exercices : 2015, 2016, 2017 et 2018.

3.1 L'établissement des états comparatifs des bilans et relevé de comptabilité

- L'état comparatif des bilans : pour avoir une idée globale sur l'évolution du patrimoine de l'entreprise (**Voir Annexe N°01**) ;
- Relevé de comptabilité : afin de retracer l'évolution du CA de l'entreprise et les différentes charges d'exploitation (**Voir Annexe N°02**).

Après la prise de contact, le contribuable doit présenter les livres légaux, les différents factures (d'achat, de prestation, situations) et pièces justificatives, les relevés bancaires, les 5 journaux (achat, vente, banque, opération devers et caisse), le grand livre, les tableaux d'amortissement et les balances, le vérificateur commence la vérification de la comptabilité en la forme et dans le fond.

Comme la vérification avait commencé en septembre 2019 pour la vérification des 4 années précédentes, le vérificateur a été dans l'obligation de faire deux (2) notifications initiales la première le 23/12/2019 et concerne seulement l'année de 2015 et la deuxième le 20/09/2020 concernant les exercices 2016, 2017, 2018.

⁹¹ Entretien avec : monsieur, **RABAHI** Mohamed, op.cit.

3.2 L'envoi d'avis de vérification :

Les vérificateurs ont remis à l'entreprise « X » un avis de vérification N°123 /MF/DGI/DGE/SDCF/19 du 16/09/2017, l'objet de l'exercice à vérifier : vérification de comptabilité pour les exercices 2015,2016 ,2017 et 2018, les impôts et taxes concernés : TAP, TVA, IRG/associés, IRG/Salaire, Droits de timbre, IBS, IRG, IBS et IRG retenu à la source, taxe de formation professionnelle et taxe d'apprentissage, taxe sur les véhicules immatriculés dans la catégorie VP, taxe de domiciliation bancaire.

Cet **avis de vérification** doit être accompagné de la **charte du contribuable** contre accusé de la réception, indiquant la date et l'heure de la première d'intervention 02/10/2021 à 10 heures (**Voir Annexe N°03**).

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 toute sa comptabilité.

3.3 La première 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.

PV de constats et fiche de début des travaux : le vérificateur doit établir un procès-verbal de constat des documents comptables où il mentionne que les livres légaux sont obligatoirement existants (livre journal, livre d'inventaire).

La fiche de début des travaux de vérifications (Voir Annexe N°04), présente les données et les dates les plus importantes qui sont considérées comme des garanties pour l'administration fiscale et le contribuable, et ce sont :

Numéro de l'affaire, numéro d'identification fiscal, raison sociale, activité, adresse, référence de l'avis de vérification, la période de vérification, nom et garde des vérificateurs, date de début des travaux préparatoire date d'intervention sur place....

Le contribuable a été invité par l'administration fiscale pour deux **débats contradictoires** qui ont été tenu le 02/12/2019 concerne l'exercice 2015 et le 12/08/2020 concerne les exercices 2016,2017 et 2018. (**Voir Annexe N°05**), avant d'établir la notification initiale. (**Voir Annexe N°06**).

3.4 Examen de la comptabilité :

L'examen de la Comptabilité présenté par l'entreprise « X » ainsi que de l'ensemble des déclarations souscrites, appelle de la part des vérificateurs au titre des exercices suivantes : 2015, 2016, 2017 et 2018 les observations suivantes :

3.4.1 Appréciation de la comptabilité sur le plan formel :

L'examen des livres obligatoires quant à leur forme, à leur authentification qu'à leur tenue, ne laisse apparaître, conformément aux dispositions des articles 9 à 11 du Code de Commerce (CC) et Système Comptable Financier (SCF), d'anomalies susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité au plan formel.

3.4.2 Appréciation de la comptabilité sur le plan fond :

➤ **Exercice 2016**

1. Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, défaut de taxation à l'IBS d'une fraction de l'écart de réévaluation, issue de la réévaluation d'immobilisation, constituant ainsi une infraction de disposition de l'article 185 du CDI- TA. D'où sa reprise à taxation d'un montant 6 000 000 000 DA.

Tableau III-3: Défaut taxation de l'IBS

| MT écart de reevaluation | Ecart taxé | Ecart non taxé |
|--------------------------|--------------------|---------------------|
| 9 433 492 457,00 DA | 3 433 492 457,00DA | 6 000 000 000,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE.

2. Est ainsi relevée au titre de l'exercice 2015, passation de comptabilité d'une somme d'opération de charges sans pièces justificatives.

Tableau III-4 : Passation en comptabilité d'opération sans pièces justificatives

| Libellé | 2015 |
|---|------------------|
| Charge de commission bancaire | 172 573,00 DA |
| Ecart de stock | 64 124 756,00 DA |
| Vente à perte de véhicule de service | 4 307 775,00 DA |
| Frias de magasinage comptabilises en double | 10 563 760,00 DA |
| Total : | 79 168 864,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE.

3.1. Est ainsi relevée au titre de l'exercice 2015, imputation sur le budget de l'entreprise de frais de déplacement et de réception relevant pas de l'intérêt social, constituant ainsi une infraction aux dispositions de l'article 169 du Code de Impôts Directs et Taxes Assimilées (CID-TA).

Tableau III-5 : Constat de charge indûment déduite

| Libellé | 2015 |
|--------------------------------------|------------------|
| Frais de déplacement | 11 912 494,00 DA |
| Location de salle pour soirée chaabi | 1 149 532,00 DA |
| Organisation évènement 08 mars | 1 500 000,00 DA |
| Collation soirée ramadhan | 563 760,00 DA |
| Total | 15 125 786,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

3.2. Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, indu décompte du résultat fiscal de charge CASNOS-ci sont exclues, pour un montant de 777600 DA, S'agissant de charges non liées l'exploitation, celles-ci sont exclues du droit à déduction.

4. Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, déduction à tort des droits TVA de biens et services ne concourant pas directement à l'exploitation de l'activité (Cf. tab), constituant ainsi une infraction aux dispositions de l'article 41 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires (CTCA).

Tableau III-6 : Indu déduction en matière de TVA

| Libellé | 2015 |
|----------------------------------|------------------|
| Hôtels et Restaurants | 487 124,00 DZD |
| Frais d'ébergement | 2 803 768,00 DZD |
| Frais de magasinage | 1 795 839,00 DZD |
| Frais collation soirées ramadhan | 95 846,00 DZD |
| Total | 5 182 577,00 DZD |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

5. Défaut de justification de CA exonéré : Est ainsi relevée au titre de l'exercice 2015, une fraction du CA déclaré en exonération pour un montant de 9 790 966 DA, n'est pas appuyée des pièces justificatives requises type attestation de franchise.

6. Insuffisance dans la taxe de transaction de véhicules neufs (TTVN) : Est ainsi relevée au titre de l'exercice 2015, défaut de paiement de la taxe de transaction de véhicules neufs (TTVN), pour trois (03) véhicules ayant fait l'objet de livraison à soi-même, pour un montant de 90 000 DA chacun, soit un total de 270 000 DA.

7. Défaut de paiement au titre de l'exercice 2015, de la taxe prévue par les dispositions de l'article 26 de loi de finances complémentaires pour 2010, au titre de véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP) de moins de cinq (05) ans, figurant dans le bilan de la société, pour une valeur supérieure aux seuils fixés.

Tableau III-7 : Défaut de paiement

| Seuil fixé | MT de la taxe | Nbre de Véhicule | Total taxe due |
|--------------------------|---------------|------------------|------------------|
| Entre 2500000 et 5000000 | 300 000,00 DA | 51 | 15 300 000,00 DA |
| Supérieur à 5000000 | 500 000,00 DA | 6 | 3 000 000,00 DA |
| Total : | | | 18 300 000,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

8. Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, indu report du déficit de l'exercice 2014, pour un montant de 2 663 852 187 DA, alors que suivant vérification de comptabilité engagée au titre des exercices 2011 à 2014, le montant du déficit reportable est de 2 606 579 991 DA.

Les vérificateurs signifient le contribuable à ce titre que le service envisage de reconstituer les bases d'impositions des déclarations souscrites par l'entreprise, au titre de l'exercice vérifié, de la manière ci-après précisée.

A. Reconstitution des bases d'imposition :

Le bénéfice imposable, est déterminé sur la base de la réintégration des charges indument déduites (Cf. tab)

Tableau III-8 : Reconstitution du bénéfice

| Libellé | 2015 |
|-------------------------------------|----------------------|
| Résultat fiscal declare | -1 047 544 700,00 DA |
| Ecart de reevaluation | 6 000 000 000,00 DA |
| Charges non justifiées | 79 168 864,00 DA |
| Charges non déductibles fiscalement | 15 125 826,00 DA |
| Charges CASNOS | 777 600,00 DA |
| Report déficitaire déclaré (+) | 2 663 852 187,00 DA |
| Report déficitaire reconnu (-) | 2 606 579 991,00 DA |
| Rehaussement de bénéfice | 5 104 799 786,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

B. Régularisation fiscale :

1. Le CA exonéré non justifier est repris à taxation en matière de TVA, sur le fondement des dispositions de l'article 21 du CTCA.

Il est appliqué sur le montant des droits simples rappelés, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 116.1C.TCA 5Cf.tab).

Tableau III-9 : Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

| Libellé | 2015 |
|----------------------|-----------------|
| CA indument exonéré | 9 790 966,00 DA |
| Droit TVA : 17% | 1 664 464,00 DA |
| TVA indument déduite | 5 182 577,00 DA |
| Total des droits | 6 847 041,00 DA |
| Majoration : 25% | 1 711 760,00 DA |
| Total à payer | 8 558 802,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

2. Le rehaussement de bénéfice ainsi arrêté est conformément aux dispositions des articles 136.1 et 150.1 du CID. Taxe à l'IBS au taux normal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID.

Tableau III-10 : Impôts sur le bénéfice des sociétés (IBS)

| Libellé | 2015 |
|--------------------------|---------------------|
| Rehaussement de bénéfice | 5 104 799 786,00 DA |
| Droit IBS : 26% | 1 327 247 944,00 DA |
| Majoration : 25% | 331 811 986,00 DA |
| Total des droits | 1 659 059 930,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

3. Le rehaussement bénéfice ainsi reconstitué sur la base de la réintégration de charges non déductibles fiscalement, n'important pas en soi, au regard des dispositions des articles 46.1 et 54 du CID-TA, une qualification de revenu réputé distribué (Cf. tab).

Tableau III-11 : Revenus réputés distribués

| Libellé | 2015 |
|--|---------------------|
| Rehaussement de bénéfice | 5 104 799 786,00 DA |
| Droit IBS (-) | 1 327 247 944,00 DA |
| Ecart de réévaluation | 6 000 000 000,00 DA |
| Charges non déductibles Fiscalement | 15 125 826,00 DA |
| Base imposable | - |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-12 : Taxe sur véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP)

| Désignation du véhicule | 2015 |
|--------------------------|------------------|
| Taxe annuelle sur les VP | 18 300 000,00 DA |
| Majoration (25%) | 4 575 000,00 DA |
| Total à payer | 22 875 000,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-13 : Taxe sur les transactions de véhicules neufs (TTVN)

| Désignation du véhicule | 2015 |
|-------------------------|---------------|
| TTVN | 270 000,00 DA |
| Majoration (25%) | 67 500,00 DA |
| Total à payer | 337 500,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Il convient toutefois de souligner si des éléments nouveaux interviennent dans la conduite de la vérification susceptible d'avoir un effet tant sur la consistance des redressements envisagés que sur la procédure de redressement engagée, il sera ainsi adressé ou remis à l'entreprise, sur le fondement des règles de la procédure fiscale en rigueur, une notification de proposition de redressements rectificative.

➤ **les exercices 2016, 2017 et 2018**

1.1. Est ainsi relevée au titre des exercices 2016,2017 et 2018, imputation sur le budget de l'entreprise, des frais de voyage et d'hébergement engagé au profit de personnes étrangères à l'entreprise, charges CASNOS du gérant ainsi que frais pour troupe musicale. S'agissant de charges ne révélant pas d'intérêt social, celles-ci sont exclues des droits à déduction sur le fondement aux dispositions de l'article 169 du code des impôts directes et taxes assimilées (CID-TA).

Tableau III-14 : Constat de charges indûment déduites

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------------------------|--------------------|---------------------|--------------------|
| Frais de voyages et d'hébergement | 5 046 580,00 DA | 5 858 407,00 DA | 2 921 478,00 DA |
| Troupe musicale | | | 374 400,00 DA |
| Charges concernant d'autres Sociétés | 2 450 500,00 DA | 14 453 304,00 DA | 1 350 000,00 DA |
| Charges CASNOS | 1 944 000,00 DA | 648 000,00 DA | 1 944 000,00 DA |
| Total | 9 441 080,00 DA | 20 959 711,00 DA | 6 589 878,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

1.2. Est relevée au titre de l'exercice 2016, décompte du résultat fiscal de la taxe de formation d'un montant total de 5 917 742 DA, constituant ainsi une infraction aux dispositions des articles 54 et 56 de la loi de finances pour 1991 modifiées et complétées.

1.3. Est ainsi constaté au titre de l'exercice 2017, la réduction du tort du résultat imposable, de pénalités fiscales, pour un montant de 131 714 D. Notant que les amendes et pénalités de quelque nature que ce soit, ne sont pas déductibles par principe du résultat fiscal conformément aux dispositions de l'article 141-6 du CID-TA.

2. Exagérations dans le montant des amortissements déduits :

Est ainsi relevée au titre des exercices 2016,2017 et 2018, déduction à tort du résultat imposable du supplément de dotations aux amortissements, issues de l'opération de réévaluation libre d'immobilisation, pour un montant de 54 964 249 DA, pour chacun des exercices, constituant ainsi une infraction aux dispositions de l'article 186 CID-TA.

3. Les provisions pour perte de valeur, sur créances irrécouvrables et pour réparation, constituée au titre des exercices 2016,2017 et 2018 (Cf. tab), sont irrégulières, pour absence de pièces justificatives requises en matière de réunion de conditions de forme et de fonds sous-jacentes à la constitution de provisions, tel que prévu par les dépositions de l'article 141- 5 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID-TA).

Tableau III-15 : Les provisions pour perte de valeur

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|-----------------|---------------------|-------------------|
| Provisions pour perte de valeur | - | 1 570 343 712,00 DA | 240 617 271,00 DA |
| Provisions pour perte sur créances | 2 759 000,00 DA | 453 620 885,00 DA | - |
| Provisions réparation divers véhicules | - | - | 1 114 466,00 DA |
| Total | 2 759 000,00 DA | 2 023 964 597,00 DA | 241 731 737,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

4. Et ainsi relevée au titre de l'exercice 2018, déduction en double de certaines charges, comme détaillé ci- après :

Tableau III-16 : Constat des charges déduites en double

| Libellé | 2018 |
|----------------------|-----------------|
| Charges de publicité | 1 190 583,00 DA |
| Taxe foncière | 3 757 820,00 DA |
| Total | 4 948 403,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

5. Est ainsi relevé au titre des exercices 2016,2017 et 2018, passation en comptabilité d'une somme d'opérations de charges (Cf. tab), sans pièces justificatives.

Tableau III-17 : Passation en comptabilité d'opérations sans pièces justificatives

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------------------------|-----------------|-----------------|------------------|
| Ecart de stocks PDR | 344 450,00 DA | 3 072 094,00 DA | 76 832,00 DA |
| Ecart de stock véhicule | - | - | 56 000 000,00 DA |
| Frais d'hébergement (hotel Méridien) | 296 920,00 DA | - | |
| Frais de voyages | - | - | 6 959 875,00 DA |
| Vente à perte de véhicule de service | 9 160 197,00 DA | | 2 323 323,00 DA |

| | | | |
|--|-----------------|-------------------|-------------------|
| Frais de correction règlement facture Audi | - | 6 019 906,00 DA | - |
| Solde Golf (publicité) | - | 2 699 000,00 DA | - |
| Commissions différents paiements | - | 4 271 413,00 DA | - |
| Maitre EL hadj Messaoud Mohamed | - | 198 139 100,00 DA | - |
| Régularisation commissions d'engagement Audi | - | 10 988 042,00 DA | - |
| Charges gestion communication digitale | - | 1 800 000,00 DA | -- |
| TVA mesure d'accompagnement | - | - | 1 271 100,00 DA |
| Redressement réévaluation station khraicia | - | - | 9 914 036,00 DA |
| Remboursement prêt station kheraicia | - | - | 24 034 028,00 DA |
| Location espaces d'exposition | - | - | 796 000,00 DA |
| Sponsors évènements publicitaires | - | - | 1 125 000,00 DA |
| Réparations | - | - | 136 897 416,00 DA |
| Total | 9 801 567,00 DA | 226 989 555,00 DA | 239 397 610,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

6. Constat au titre des exercices 2017 et 2018, d'écart entre l'inventaire physique et comptable, du parc roulant, consécutivement à la cession des véhicules de service, consenti au profit du personnel de l'entreprise à titre gratuit, sans aucune justification (Cf. tab).

S'agissant des biens ayant une valeur nette comptable et une valeur marchande positive, il n'est pas admis fiscalement de le céder à titre gratuit.

Tableau III-18 : l'inventaire physique et comptable de parc roulant

| Libellé | 2017 | 2018 |
|---------|------------------|-------------------|
| MT. DA | 16 000 000,00 DA | 142 000 000,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

7. Est ainsi relevé au titre des exercices 2017 et 2018, indu décompte du résultat imposable de charges pour des travaux complémentaires accomplis par l'entreprise (X) à l'entreprise (X), dans le cadre du contrat de prestation de services, au regard des considérations suivantes :

- défaut de mise à la disposition du service des renseignements à même de permettre de s'assurer de la réalité et de la consistance des travaux complémentaire, notamment des détails de la nature des prestations effectuées, l'identification précise des intervenants, et la période d'intervention.
- le montant de la rémunération prévue dans le contrat est de 11 000 000 DA, alors que les travaux supplémentaires facturés sont de 80 000 000 DA et 82 000 000 DA respectivement au titre des exercices 2017, 2018 sont plus que 7 fois le montant des prestations facturées.

Tableau III-19 : défaut de mise à disposition des renseignements

| Libellé | 2017 | 2018 |
|---------|------------------|------------------|
| Mt. DA | 80 000 000,00 DA | 82 000 000,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

8. Est ainsi relevée au titre des exercices 2016, 2017 et 2018, déduction à tort de droits de TVA de biens et services ne concourant pas directement à l'exploitation de l'activité (Cf. Tab), constituant ainsi une infraction aux dispositions de l'article 41 du Code des Taxes sur Le Chiffre D'affaires (CTCA).

Tableau III-20 : Indue déduction en matière de TVA

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------|-----------------|-----------------|------------------|
| Hôtels et restaurants | 1 563 840,00 DA | 1 372 797,00 DA | 1 640 024,00 DA |
| Frais de formation | 205 174,00 DA | 99 450,00 DA | 340 228,00 DA |
| Charges relatives à | 267 410,00 DA | 482 460,00 DA | 256 500,00 DA |
| Ecart de stocks | | | 10 654 598,00 DA |
| Total | 2 036 424,00 DA | 1 954 707,00 DA | 12 891 350,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

9. défaut de paiement au titre des exercices 2016, 2017 et 2018, de la taxe prévue par les dispositions de l'article 26 de la loi des finances complémentaires pour 2010, au titre de véhicules immatriculés dans la catégorie de voitures particulières (VP) de moins de cinq (05) ans, figurant dans le bilan de la société, pour une valeur supérieure au seuils fixés comme suit :

- Premier (1ier) seuil fixé à une valeur comprise entre 2 500 000 et 5 000 000 pour les exercices 2016 et 2017, et entre 3 500 000 DA et 6 000 000 DA au titre de l'exercice 2018/

- Deuxième (2ème) seuil fixé à une valeur supérieure à 5 000 000 DA, pour les exercices 2016 et 2017, et 6 000 000 DA au titre de l'exercice 2018.

Tableau III-21 : Défaut de paiement

| Libellé | 2016 | | 2017 | | 2018 | |
|------------------|------------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|---------------|
| | 1er seuil | 2 ème Seuil | 1er seuil | 2eme seuil | 1er seuil | 2eme Seuil |
| Mt de la taxe | 300 000,00 DA | 500 000,00 DA | 300 000,00 DA | 500 000,00 DA | 350 000,00 DA | 600 000,00 DA |
| Nbre de véhicule | 47 | 6 | 32 | 3 | 12 | 1 |
| Total | 14 100 000,00 DA | 3 000 000,00 DA | 9 600 000,00 DA | 1 500 000,00 DA | 4 200 000,00 DA | 600000,00 DA |
| total taxe due | 17 100 000,00 DA | | 11 100 000,00 DA | | 4 800 000,00 DA | |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

10. Il est relevé au mode de reconstitution du CA suivant la technique du compte financier au titre de l'exercice 2018, une distorsion entre le CA encaissement déclaré et celui reconstitué (Cf. tab).

Tableau III-22 : discordances entre de CA déclaré et le CA reconstitué

| Libellé | 2018 (En DA) |
|-----------------------|----------------|
| Encaissement bancaire | |
| AGB | 84152003860 DA |
| AGBPR | 1760706833 DA |
| AGB SEAT | 64490019 DA |
| BADR | 489985883 DA |
| BNA | 3398452295 DA |
| BNP | 5838895125 DA |
| BNP CETELEM | 10263119331 DA |
| PNB RESEAUX | 15055314 DA |
| CNEP | 582205012 DA |
| FRANSA | 84470000 DA |
| BANK | 1562882000 DA |

| | |
|---------------------------------------|-----------------|
| HOUSING | 4136656149 DA |
| SG HYDRA | 4799 DA |
| SG BIRKHADEM | 10367223462 DA |
| TRUST | 2356802681 DA |
| CPA | 41767420288 DA |
| Chèques en circulation au 01/01 (-) | 369636984 DA |
| Cheque en circulation au 31/12 (+) | 193755602 DA |
| Encaissement bruts | 166664491669 DA |
| Défalcations | |
| Accréditifs | 15435742140 DA |
| Virement de Fonds | 14935615906 DA |
| Concours bancaires | 5550000000 DA |
| Etat, taxes sur chiffre d'affaires | 709397441 DA |
| Services bancaires et assimilés | 519914 DA |
| Autres produits | 10156424 DA |
| Dépôts et cautionnements | 700538415 DA |
| Charges d'intérêts | 16758010 DA |
| Fournisseurs | 231842433 DA |
| Créances sur cessions investissements | 64672000 DA |
| Encaissements annulés | 289540000 DA |
| Taxe véhicules neufs | 8970000 DA |
| Total défalcation | 37953752683 DA |
| Encaissements nets | 128710738986 DA |
| Solde clients au 01/01 (-) | 2454780430 DA |
| Solde clients au 31/12 (+) | 5751330593 DA |
| Solde av-clients au 01/01(+) | 8263068422 DA |
| Solde Av-clients au 31/12(-) | 18941771069 DA |
| CA reconstitué TTC | 121328586502 DA |
| CA exonéré (-) | 112252615108 DA |
| Droits de timbre (-) | 2546549 DA |
| Livraisons à soi-même (+) | 25675426 DA |
| CA imposable reconstitué TTC | 9099100271DA |

| | |
|--------------------------------|-----------------|
| Rapport de conversion (1/1.19) | 0.8403 DA |
| CA reconstitué HT | 7646302749 DA |
| CA exonéré | 112252615108 DA |
| CA total reconstitué HT | 119898917857 DA |
| CA déclaré | 119433054498 DA |
| Ecart de CA | 465863359 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

A. Reconstitution des bases d'imposition :

1. La reconstitution du CA au titre des exercices 2016,2017 et 2018, est effectuée sur la base de la technique du compte financier (Cf. tab).

Tableau III-23 : Reconstitution du CA

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------|------|------|-----------------------|
| CA reconstitué | - | - | 119 898 917 857,00 DA |
| CA déclaré | - | - | 119 433 054 498,00 DA |
| Rehaussement de CA | - | - | 465 863 359,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

2. Le bénéfice imposable, est déterminé sur la base de réintégration des charges indument déduites (Cf. tab).

Tableau III-24 : Reconstitution du bénéfice

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|------------------|------------------|-------------------|
| Rehaussement de CA | - | - | 465 863 359,00 DA |
| Droit TAP (-) | - | - | 3 901 090,00 DA |
| Charges non déductibles fiscalement (+) | 9 441 080,00 DA | 20 959 711,00 DA | 6 589 878,00 DA |
| Taxe de formation (+) | 5 917 742,00 DA | | |
| Pénalités fiscales (+) | | 131 714,00 DA | |
| Supplément de dotations non déductibles (+) | 54 964 249,00 DA | 54 964 249,00 DA | 54 964 249,00 DA |

| | | | |
|--|---------------------|--------------------|---------------------|
| Provisions non justifiés (+) | 2 759 000,00 DA | 2023 964 597,00 DA | 241 731 737,00 DA |
| Charges déduites en double (+) | | | 4 948 403,00 DA |
| Charges non justifiés (+) | 9 801 567,00 DA | 226 989 555,00 DA | 239 397 610,00 DA |
| Ecart d'inventaire du matériel roulant (+) | - | 16 000 000,00 DA | 142 000 000,00 DA |
| Travaux supplémentaires | | 80 000 000,00 DA | 82 000 000,00 DA |
| Report déficitaire déclaré (+) | 1 047 544 700,00 DA | - | - |
| Report déficitaire déclaré reconstitué (-) | (*) | - | - |
| Rehaussement bénéfice | 1 130 428 338,00 DA | 2423 009 826,00 DA | 1 246 796 326,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

(*) Correction déficit suivant résultat de la vérification de comptabilité au titre de l'exercice 2015.

B. Régularisations fiscales :

1. Le rehaussement de CA ainsi retenu est conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts directs (CID), taxables à la TAP au taux de 2% (Cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 et 227 du CID.

Tableau III-25 : Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------|------|------|-------------------|
| Rehaussement de CA | - | - | 465 054 498,00 DA |
| Droits TAP 2% | - | - | 9 301 090,00 DA |
| Majoration (25%) | - | - | 2 325 272,00 DA |
| Total à payer | - | - | 11 626 362,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

2. Le CA exonéré non justifiée est repris à la taxation en matière de TVA, sur le fondement des dispositions de l'article 21 du CCTA.

Il est appliqué sur le montant des droits simples rappelés, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 116.1 du CTCA (Cf. tab).

Tableau III-26 : Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|----------------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| Rehaussement de CA | - | - | 465 054 498,00 DA |
| Droits TVA 17% | - | - | 88 360 355,00 DA |
| TVA indument déduite | 2 036 424,00 DA | 1 954 707,00 DA | 12 891 350,00 DA |
| Total des droits | 2 036 424,00 DA | 1 954 707,00 DA | 101 251 705,00 DA |
| Majoration :25% | 509 106,00 DA | 488 377,00 DA | 25 312 926,00 DA |
| Total à payer | 2 545 530,00 DA | 2 443 384,00 DA | 126 564 631,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

3. Le rehaussement de bénéfice ainsi arrêté est conformément aux dispositions des articles 136.1 et 150.1 du CID, taxable à l'IBS au taux normal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID.

Tableau III-27 : Impôts sur le bénéfice des sociétés (IBS)

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Rehaussement de bénéfice | 1 130 428 338,00 DA | 2 423 009 826,00 DA | 1 246 796 326,00 DA |
| Droits IBS :26% | 293 911 368,00 DA | 629 982 555,00 DA | 324 167 045,00 DA |
| Majoration :25% | 73 477 842,00 DA | 157 495 639,00 DA | 81 041 761,00 DA |
| Total des droits | 367 389 210,00 DA | 787 478 193,00 DA | 405 208 806,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

4. Le rehaussement bénéfice ainsi reconstitué sur la base de la réintégration de charges non déductibles fiscalement, n'important pas en soi, au regard des dispositions des articles 46.1 et 54 du CID.TA. Une qualification de revenu réputé distribué (Cf. tab).

Tableau III-28 : Revenus réputés distribués

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|--------------|---------------|---------------|
| Rehaussement de bénéfice | 1130428338DA | 2423009826 DA | 1246796326 DA |
| Droits IBS (-) | 293911368DA | 629982555 DA | 324167045 DA |
| Charges non déductibles fiscalement : | 9441080 DA | 20959711 DA | 6589878 DA |
| Charges liées à l'exploitation | 5917742 DA | | |
| Taxe de formation | | 131714 DA | |
| Pénalités fiscales | | | |
| Charges non monétaires | | | |
| Supplément de dotations non déductibles | 54964249 DA | 54964249 DA | 54964249 DA |
| Provisions non justifiés (+) | 2759000 DA | 2023964597 DA | 241731737 DA |
| Ecart d'inventaire au matériel roulant | 1047544700DA | 16000000 DA | 142000000 DA |
| Correction déficit | | | |
| Base imposable | - | - | 477343417 DA |
| Droits IRG :15% | - | - | 71601513 DA |
| Majoration :25% | - | - | 17900378 DA |
| Total à payer | - | - | 89501891 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-29 : Taxe sur véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP)

| Libellé | 2016 | 2017 | 2018 |
|-------------------------|---------------------|---------------------|-----------------|
| Taxe annuelle sur le VP | 17 100 000,00 DA | 11 100 000,00 DA | 4 800 000,00 DA |
| Majoration (25%) | 4 275 000,00 DA | 2 775 000,00 DA | 1 200 000,00 DA |
| Total à payer | 21 375 000,00 DA | 13 875 000,00 DA | 6 000 000,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Après l'envoi de l'avis de notification initiale, le contribuable a un délai de 40 jours pour donner des réponses et pour faire la notification définitive.

Section 03 : Résultat de la vérification de comptabilité

1 La réponse du contribuable sur les notifications initiales :

Le contribuable a le droit de répondre et de donner des éclaircissements concernant les reconstitutions faites. **(Voir Annexe N°07)**

Dans le cadre de la procédure contradictoire, l'entreprise a envoyé deux lettres adressée à l'administration fiscale :

La première le 02/02/2020, suit à la notification primitive de l'exercice 2015 N° 306/MF/DGI/DGE/SDCF/ 19. Qui a été remis le 23/12/2019.

Et la deuxième le 02/11/2020, suit à la notification primitive des exercices : 2016, 2017 et 2018, N° 78 /MF/DGI/DGE/SDCF/ 20. Qui a été remis le 20/09/2020.

A l'effet de mieux expliciter la position et d'apporter de plus amples précisions, la société X SPA sollicite à la date et l'heure qui conviennent l'administration fiscale, en vertu de l'art 20/6 du CPF et préalablement à l'établissement de la notification définitive, **une séance d'arbitrage précontentieuse. (Voir Annexe N°08).**

Le vérificateur invite le contribuable ou bien l'entreprise pour une **séance d'arbitrage** le 03/12/2020 à 14:00 h, au siège de la DGE. **(Voir Annexe N°09).**

Après la séance d'arbitrage, le vérificateur rédige un procès-verbal de réunion d'arbitrage pour montrer les résultats d'arbitrage. (**Voir Annexe N°08**).

2 Les résultats définitifs de la vérification

Ayant pris connaissance des observations que le contribuable a formulées lors des différentes séances de travail ainsi que lors de la séance d'arbitrage, le vérificateur a envoyé une notification définitive le 20/12/2020 (**Voir Annexe N°10**), qu'elle exprime la nouvelle situation fiscale de la société comme suit:

1- L'écart de réévaluation dégagé d'un montant de 6 000 000 000 DA n'est pas imposable, des lors où :

Il concerne la réévaluation d'actifs non amortissables (terrains) ne devrait pas subir d'imposition aux motifs suivants :

- Absence de disposition expresse stipulant son imposition.
- Non-conformité des références légales évoquées (art 146-1 et 46-1 du CID).
- Inscription de l'écart au passif sans impact sur le résultat.
- Non distribution de l'écart.
- Incorporation de la plus-value dans le capital.
- La loi de finances 2019 exonère de réévaluation des actifs amortissables.

2- Charge libellée "troupe musicale" est dûment déductible sur le fondement ! des dispositions de l'article 169 CID- TA ;

3- Il s'agit d'une charge déductible conformément à l'accord bilatéral entre la DGI et la CASNOS ;

4- Caractère justifié des frais de réparation engagés en 2018 ;

5- Caractère régulier et tout à fait justifié des provisions constituées ;

6- Les charges pour des travaux complémentaires accomplis par l'entreprise (...) étant des charges réelles et justifiées, et en absence d'indications d'un texte ou de règlement qui interdit leur déduction, celles-ci demeurent déductibles ;

7- Caractère irrégulier de la reconstitution des CA suivant la technique du compte financier;

• Au titre du point "01" :

S'agissant d'une opération d'une réévaluation libre, l'écart en découlant est imposable à l'IBS. Notant que la réglementation en vigueur en 2015, notamment les dispositions de l'article 185 du CID-TA, prévoyait l'imposition de l'écart, sans distinction entre biens amortissables et non amortissable.

• Au titre du point "02" :

Les frais de réception, notamment la troupe musicale, sont des charges non liées directement à l'exploitation. Celles – ci sont exclues du droit à réduction sur le fondement des dispositions de l'article 169 du CID-TA.

• Au titre du point "03" :

Au regard des éléments apportés par l'entreprise, la position initialement envisagée est abandonnée.

• Au titre du point "04" :

Sur ce point, l'entreprise n'a pas pu apporter les éléments de réponse pertinents à même de justifier la révision de la position initialement envisagée.

• Au titre du point "05" :

Au regard des éléments de réponse apportés par l'entreprise, seule la provision pour arrêt et saisie judiciaire d'un montant de 788 666 440 DA est dûment justifiée.

Pour le reste, soit les provisions pour vol de fonds de caisse et pour avance de trésoreries au profit de société apparentée liquidée. Celle-ci demeurent sans justification la position initialement envisagée est maintenue.

• Au titre du point "06" :

Au regard de la pertinence des éléments de réponse apportés par l'entreprise, la position initialement envisagée est abandonnée.

• Au titre du point "07" :

L'écart de CA ainsi dégagé au titre de l'exercice 2018, dont il a été formellement établi que son origine est titrée d'une insuffisance de déclaration en matière de CA, n'a pas pu être justifié par l'entreprise lors du débat contradictoire. D'où sa qualification de CA dissimulée

En conséquence, les vérificateurs signifient la position définitive de service, comme détaillés ci-après :

Tableau III-30 : Reconstitution des bases d'imposition

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------|------|------|------|-----------------------|
| CA reconstitué | - | - | - | 119 898 917 857,00 DA |
| CA déclaré | - | - | - | 119 433 054 498,00 DA |
| Rehaussement de CA | - | - | - | 465 863 359,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-31 : Reconstitution du bénéfice

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---|----------------------|------------------|---------------------|-------------------|
| Résultat fiscal déclaré | -1 047 544 700,00 DA | - | - | - |
| Ecart de réévaluation | 6 000 000 000,00 DA | - | - | - |
| Rehaussement de CA | - | - | - | 465 863 359,00 DA |
| Droit TAP (-) | - | - | - | 9 301 090,00DA |
| Charges non déductibles fiscalement (+) | 15 125 826,00 DA | 7 497 080,00 DA | 20 311 711,00 DA | 4 645 878,00DA |
| Taxe de formation (+) | - | 5 917 742,00 DA | - | - |
| Pénalités fiscales (+) | - | - | 131 714,00 DA | - |
| Supplément dotation non déductible (+) | - | 54 964 249,00 DA | 54 964 249,00 DA | 54 964 249,00 DA |
| Provisions non justifiées (+) | 79 168 864,00 DA | 2 759 000,00 DA | 1 235 409 157,00 DA | 241 731 737,00 DA |
| Charges non déductibles fiscalement (+) | - | - | - | 4 948 403,00DA |
| Charges non justifiées (+) | - | 9 801 567,00 DA | 226 989 555,00 DA | 239 397 610,00 DA |
| Ecart d'inventaire du matériel roulant (+) | - | - | 16 000 000,00 DA | 142 000 000,00 DA |

| | | | | |
|------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| Report déficitaire déclaré (+) | 2 663 852 187,00 DA | 1 047 544 700,00 DA | - | - |
| Report déficitaire reconstitué (-) | 2 606 579 991,00 DA | - | - | - |
| Rehaussement bénéfice | 5 104 022 186,00 DA | 1 128 484 338,00 DA | 1 553 806 386,00 DA | 1 162 852 326,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

A. Régularisation fiscale :

Tableau III-32 : Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------|------|------|------|-------------------|
| Rehaussement de CA | - | - | - | 465 054 498,00 DA |
| Droits de TAP 2% | - | - | - | 9 301 090,00 DA |
| Majoration : 15% | - | - | - | 2 325 272,00 DA |
| Total à payer | - | - | - | 11 626 362,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-33 : Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| Rehaussement de CA | - | | | 465 054 498,00 DA |
| Droit TVA : 19% | - | | | 88 360 355,00 DA |
| CA indumenta exonéré | 9 790 966,00 DA | | | |
| Droit TVA : 17% | 1 664 464,00 DA | | | |
| TVA indumenta déduite | 5 182 577,00 DA | 2 036 424,00 DA | 1 954 707,00 DA | 12 891 350,00 DA |

| | | | | |
|---------------------|--------------------|--------------------|----------------|-------------------|
| Total des droits | 6 847 041,00 DA | 2 036 424,00 DA | 1 954 707,00DA | 101 251 705,00 DA |
| Majoration : 25% | 1 711 760,00 DA | 509 106,00 DA | 488 677,00 DA | 25 312 926,00 DA |
| Total des droits | 8 558 802,00 DA | 2 545 530,00 DA | 2 443 384,00DA | 126 564 631,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-34 : Impôt sur bénéfice des sociétés (IBS)

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Rehaussement de bénéfice | 5 104 022 186,00 DA | 1 128 484 338,00 DA | 1 553 806 386,00 DA | 1 162 852 326,00 DA |
| Droits IBS :26% | 1 327 045 768,00 DA | 293 405 928,00 DA | 403 989 660,00 DA | 302 341 605,00 DA |
| Majoration : 25% | 331 761 442,00 DA | 73 351 482,00 DA | 100 977 415,00 DA | 75 585 401,00 DA |
| Total dus | 1 658 807 210,00 DA | 366 757 410,00 DA | 504 987 075,00 DA | 377 927 006,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-35 : Revenu réputé distribué

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--|--------------------|--------------------|-----------------------|-----------------------|
| Rehaussement de bénéfice | 5 104 022 186,00DA | 1 128 484 338,00DA | 1 553 806 386,00DA | 1 162 552326,00 DA |
| Droit IBS (-) | 1 327 045 768,00DA | 293 405 928,00 DA | 403 989 660,00DA | 302 341 605,00DA |
| <u>Charges non déductibles fiscalement :</u> | | | | |
| Charges non liés à l'exploitation | 15 125 826,00 DA | 7 497 080,00 DA | 20 311 711,00 DA | 4 645 878,00DA |
| __ Taxe de formation | - | 5 917 742,00 DA | - | - |
| __ Pénalités fiscales | - | - | 131 714,00 DA | - |

| | | | | |
|--|-----------|--------------------|--------------------|------------------|
| <u>Charges non monétaires :</u> | 6 000 000 | | | |
| Ecart de réévaluation | 000,00DA | - | - | - |
| Supp dotation non déductibles | - | 54 964 249,00 DA | 54 964 249,00 DA | 54 964 249,00DA |
| Provisions non justifiées | - | 2 759 000,00 DA | 1 235 409 157,00DA | 241 731 737,00DA |
| Ecart d'inventaire du matériel roulant | - | - | 16 000 000,00 DA | 142 000 000,00DA |
| Correction déficit | - | 1 047 544 700,00DA | - | - |
| Basse imposable | - | - | - | 417 168 857,00DA |
| Droit IRG : 15% | - | - | - | 62 575 329,00DA |
| Majoration : 25% | - | - | - | 15 643 832,00DA |
| Total à payer | - | - | - | 78 219 161,00DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-36 : Taxe sur véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (VP)

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|--------------------------|------------------|------------------|------------------|-----------------|
| Taxe annuelle sur les VP | 18 300 000,00 DA | 17 100 000,00 DA | 11 100 000,00 DA | 4 800 000,00 DA |
| Majoration (25%) | 4 575 000,00 DA | 4 275 000,00 DA | 2 775 000,00 DA | 1 200 000,00 DA |
| Total dus | 22 875 000,00 DA | 21 375 000,00 DA | 13 875 000,00 DA | 6 000 000,00 DA |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

Tableau III-37 : Taxe sur les transactions de véhicules neufs (TTVN)

| Libellé | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|----------------|---------------|------|------|------|
| TTVN | 270 000,00 DA | - | - | - |
| Majoration 25% | 67 500,00 DA | - | - | - |
| Total à payer | 337 500,00 DA | - | - | - |

Source : Etabli sur la base des documents de la DGE

3 Emission du rôle et rédaction du rapport de vérification :

3.1 Emission du rôle : à l'issue de la vérification, le vérificateur a rédigé une fiche de fin des travaux de vérification sur place le 28/06/2020 (**Voir Annexe N°11**). Et il a établi un avis à payer du rôle individuel qui peut être résumé dans un tableau (**Voir Annexe N°12**).

3.2 Rédaction du rapport de vérification : lors de la mise en recouvrement, le vérificateur prépare également un rapport de vérification qui est un document retraçant l'exécution de la vérification constitue le support permettant aux structures hiérarchiques d'exercer leurs attributions en matière de contrôle.

Grâce à les compétences des vérificateurs de la DGE, ils ont pu détecter des anomalies sur les quatre (04) exercices à vérifiés

Parmi 2347 dossiers, la sous-direction de la gestion a ciblé 50 dossiers a vérifié pour l'année de 2019, les vérificateurs puissent à dégager un rendement du 3 202 899 071 DA d'un seul dossier qu'ils ont traité.

Les outputs de la vérification mesurent le degré de l'efficacité du contrôle fiscal qui manifeste comme suit :

Le faite que le vérificateur détecte les anomalies, les omissions (exagération dans le montant des amortissements déduits en 2016 et 2018), et les redresse. En outre, il a respecté la durée de vérification par exemple la première intervention était le 02/10/2019, et l'envoi de la notification initial était le, donc le vérificateur a respecté le principe de prescription cardinale, c'est-à-dire avant le 31/12/2020 ;

La régularité de la procédure de vérification par exemple ce qui concerne l'avis de vérification, le vérificateur a respecté la forme et le contenu de document qui comprend toutes les informations nécessaire.

L'engagement de l'entreprise « X » vers ses obligations fiscales, conduit également à l'efficacité de la vérification de la comptabilité :

Elle a respecté le délai de 40 jours de réponse.

Elle a présenté au vérificateur toutes les copies et tous supports de documents comptables sous forme Excel.

Conclusion

A travers le stage pratique que nous avons effectué au niveau de la direction des grandes entreprises, nous avons constaté l'importance du contrôle fiscal dans la détection des erreurs et la relève des anomalies des déclarations de contribuable à travers la tentative du comptable de cacher certaines informations dans le but d'échapper au paiement de ses obligations et réaliser des économies financières.

On a étudié un dossier d'un contribuable soumis à l'impôt sur l'ensemble des revenus. 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 de redressement suivi la vérification de comptabilité 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.

Au cours du processus du contrôle fiscal, la responsabilité du contribuable a été jugée par une acceptation formelle et globale car elle nécessite la présentation de tous les documents comptables, pour justifier les déclarations fiscales en maître du chiffre d'affaires, résultats afin de donner une image sincère sur la situation fiscale de l'entreprise.

La situation fiscale de l'entreprise a été diagnostiquée en vérifiant les remboursements et les réductions afin de recalculer le résultat fiscal, au plus de reconstitution du chiffre d'affaires, ainsi ré-estimant l'assiette soumise à divers impôts et taxes.

A travers notre étude, nous avons constaté que les résultats des vérifications constituent des recettes supplémentaires pour le budget de l'Etat et 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 générale

Tout au long de notre travail, notre objectif est d'étudier les pratiques comptables créatives et les procédures de contrôle que la DGE met en place afin de réduire ces pratiques.

Dans cette vision, nous essayons de prouver que la fonction de contrôle fiscal a un impact sur comptabilité créatives, elle intervient pour réduire les effets de la pratique comptable créative.

La nature du système fiscale Algérien qui oblige le contribuable à déclarer lui-même les éléments servant de base au calcul d'impôts, donne l'occasion au contribuable de manipuler les déclarations et les chiffres pour diminuer ses obligations fiscales.

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 fiscal.

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.

Le contrôle fiscal est l'outil légal utilisé par l'administration fiscale pour contrôler les contribuables et découvrir, toutes erreurs ou violation de la loi afin de les corriger.

Le contrôle fiscal, peut être exercé sous plusieurs formes ; le contrôle sur pièce (CSP), la vérification ponctuelle (VS), la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) et la vérification de la comptabilité, entre autres, prenne en compte toute la comptabilité, afin de garantir que la comptabilité (dans le fond et la forme) conforme au système comptable financier (SCF) et au code de commerce. En cas d'erreurs, d'omissions ou de fraude, le vérificateur procède à une rectification des bases d'imposition et aux pénalités. Après un débat contradictoire et l'élaboration des notifications initiale et définitive et enfin l'émission d'un rôle déterminant les droits et les pénalités.

La vérification de comptabilité joue un rôle de premier plan parmi les diverses procédures de contrôle mises, par le législateur, à la disposition de ces mêmes agents. Cette procédure tend à rechercher si les résultats que la comptabilité traduit ont bien été déterminés conformément aux règles comptables et fiscales régissant l'assiette des impôts, et reflètent exactement les opérations réalisées.

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.

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.

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 ...

Grâce à cette étude, les résultats les plus importants obtenus peuvent être présentés comme suit :

- Bien que l'élimination des pratiques comptable créatives et la restriction d'une flexibilité excessive dans les méthodes comptables ne soient pas considérées comme la tâche essentielle que les contribuables cherchent à accomplir, on ne cache pas les efforts qu'ils ont déployés dans ce contexte en assurant le respect des Grandes Entreprises aux principes comptables et pour s'assurer que les états financiers sont résolus de toute erreur importante qui affecte la régularité des calculs et leurs coïncidences ;

- Le programme annuel de la vérification des dossiers fiscaux proposant soit par la sous-direction de gestion ou la sous-direction du contrôle et des fichiers, la sélection des contribuables à vérifier relève généralement de domaines à fort potentiel de fraude, compte tenu des divers critères les plus importants pour lesquels ces dossiers ont été sélectionnés pour les contrôler.

- le contrôle fiscal peut contribuer à limiter les pratiques comptables créatives par une vérification fiscale approfondie, de sorte que le vérificateur procède au processus de vérification sur la base de l'ensemble des états financiers déclarées par le contribuable.

- La mission de contrôle fiscal n'est pas une séance exacte, elle dépend principalement de compétence et d'initiatives surtout pas en dehors du cadre légal ;

- Les efforts des équipes de contrôle consistent à assurer la mise en œuvre et l'activation de la législation fiscale et des mécanismes d'exécution, et cela est dû à leur jouissance d'une plus grande indépendance financière et mentale tout en étant soumis au contrôle de la direction générale des impôts dans l'exercice de leurs fonctions ;

- Le contrôleur fiscal doit jouir d'un professionnalisme et d'une indépendance complet pour faire face aux cas de fraude connais par des comptables expérimentés suffisante de l'activité et l'entreprise dont la comptabilité et les documents sont à contrôler afin de détection précocement les abus des droits dans l'utilisation des droits qui en découle un dépôt pour le trésor public ;

- A travers les différences atteintes entre ce que le contribuable a déclaré et ce que atteint le vérificateur, 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 vérifiée ;

- La maîtrise des principes 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 ;

A travers notre recherche qui a comme objectif la réponse à la problématique « **comment le contrôle fiscale contribue-t-il à réduire les effets de la comptabilité créative ?** » et d'après les résultats de notre travail nous pouvons confirmer partiellement la première hypothèse qui stipule que ;« L'administration fiscale sélectionne les dossiers qui feront l'objet d'un contrôle fiscal par une programmation administrative, sur la base des dépôts tardif de déclarations» compte tenu des divers critères sur lesquels sont choisis les dossiers à vérifier .

En ce qui concerne la deuxième hypothèse, qui stipule que « le contrôle fiscal peut contribuer à limiter les pratiques comptables créatives par un examen approfondi de la situation comptable et fiscale du contribuable », et d'après les résultats du cas pratique on confirme la validité de cette hypothèse.

La dernière hypothèse, qui stipule que « le contrôle des techniques du contrôle fiscal de la DGE soutient la détection des pratiques comptables créatives », est confirmée.

Les recommandations :

Pour faire face aux insuffisances, plusieurs recommandations et suggestions doivent être prises en considération tels que :

- La formation des agents de l'administration fiscale dans le domaine des banques et assurances, à cause de l'absence des vérificateurs compétents et qualifiés ;
- Travailler à réduire les possibilités se choisir des alternatives et des traitements comptables en identifiant les circonstances qui peuvent être utilisées, y compris chaque traitement, ce qui incite la direction à réduire les pratiques comptables alternatives, sauf cas de nécessité et accepté par l'administration fiscale ;
- Former les comptables et les sensibiliser aux conséquences des pratiques comptables créatives en coopération et bénéficier de expérience de cadres d'administration fiscale ;

- Augmenter le nombre de vérificateurs au niveau de la sous-direction de contrôle, afin d'élargir le cycle de contrôle fiscal et récupérer un maximum de droits fiscaux ;
- La nécessité de travailler sur l'automatisation d'une base de données et des informations des contribuables, afin de faciliter l'accès aux informations du contribuable et ainsi faciliter le processus de contrôle, et ainsi alléger le processus de contrôle d'une part et la possibilité de contrôler le plus grand nombre de dossiers ;
- La formation des agents de l'administration fiscale dans le domaine des banques et assurances, à cause de l'absence des vérificateurs compétents et qualifiés.

Enfin, en guise de contribution nous proposons aux futurs étudiants les thèmes de recherche suivants :

- Le rôle de la gouvernance d'entreprise dans la limitation des pratiques comptables créatives ;
- Le rôle de la formation comptable dans la rédaction des effets de la comptabilité créative ;
- Le rôle de l'audit externe dans la limitation des pratiques comptables créatives.

Bibliographié

- **Les ouvrages**

- ABI khalida et CHAHED ilies, « Le rôle d’IASB dans le développement d’IFRS et son application en Algérie- 2009- »,2011
- Entretien avec : monsieur, RABAHI Mohamed, inspecteur divisionnaire de la DGE.
- Institut de l’entreprise, Proposition pour une réforme fiscale, Mai 2006.
- LAMBERT, Marie et CANDICE (Zanatta) : « contrôle fiscal : Tout connaître des procédures et du contentieux fiscal », Gualino éditeur, 3ème édition Lextenso, Moulineaux, 2017.
- LARROUSSE, Dictionnaire Universel ,4èmeédition, Jaune, Paris, 1996, P271.
- Le contrôle fiscal, Institut d’économie douanière et fiscal.
- Le dixième anniversaire de la loi comptable. – 6. La loi comptable, l’image fidèle et la créativité déviante. Revue comptable de droit comptable n°93-1.

- **Thèses et Travaux de recherche universitaires :**

- BENFARHAT Massinissa, Le Contrôle fiscal comme outil de lutte contre la fraude fiscale. Cas : Ministère des finances (Direction Générale des Impôts - DGI), mémoire de fin d’études en vue d’obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, ESC Alger, 2020.
- GUETTOUCHE Nacir : « la fraude fiscale en Algérie : causes et conséquences », mémoire pour l’obtention du magister en sciences de gestion, option finance, ESC, 1998-1999.
- KHALED Amel, Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale, mémoire de fin d’études en vue d’obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, ESC Alger, 2017.
- MAOUI Sarah et MOUSLI Hadjer, Le rôle du contrôle fiscal pour lutter contre la fraude fiscale ETUDE DE CAS: DIRECTION GENERAL DES IMPOTS, mémoire de fin d’études en vue d’obtention du diplôme de master en finance et comptabilité, ESC Alger, 2017.
- OURCHAKOU Said, Le contrôle fiscal au Maroc : Organisation et pratique de la vérification de comptabilité, Université Paris 1 Panthéon - Sorbonne - Master Droit et gestion des finances publique.

En arabe

- جريدة المحاسبين، صوت المحاسب، محاضرة بعنوان المحاسبة الإبداعية.
- دور حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية , مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير, العدد 12, السنة 2012.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعريريج، الجزائر، 2011 .
- لؤي بديع بطاينة، الإبداعية (Creative Accounting) في القوائم المالية
- المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة –جامعة الازهر العدد السابع عشر-يناير2018.
- ميسون محمد علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010.

- واعيل عبد القادر واخرون، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة يحيى فارس، المدية، 2008/2007 .

- **Articles :**

- Accounting Policies, Accounting Estimates and Its Role in the Preparation of Fair Financial Statements in Digital
- BERTOLUS Jean-Jérôme : L'art de truquer un bilan. Science & vie économique n°40, juin 1988.
- ERRY Smith, Accounting for Growth, Century Business, (London : 1992), P 76.
- Ignacio De La Torre, Creative Accounting Exposed, Translated by : Bartus hamilton, (Plgrave Macmillan, 2009), P41.
- La créativité en comptabilité. Semaine juridique (J.C.P), Ed. E., droit comptable, 25 février 1993, n°224
- LARROUSSE, Dictionnaire Universel ,4émeédition, Jaune, Paris, 1996.
- MEHAR Louiza, « gouvernance d'entreprise et la gestion des résultats comptables : cas des compagnes algériennes d'assurance », African Journals Online (AJOL), Août 2018.

- **Sites :**

<http://financedemarche.fr/>

<http://www.mfdgi.gov.dz/> Centre de Proximité des Impôts

<http://www.minilex.fr/a/le-droit-de-visite-de-l-administration-fiscale>

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2021.pdf

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-47/services-extérieurs/157-le-centre-de-proximite-des-impots-cpi>

Www .DGE.gov.dz .

- **Document**

TOUAHRI, (Chérif) : « limiter et anticiper les risques de redressement », BEJAIA 2021

- **Documents administratifs**

- **Codes**

- Code des impôts directs et taxes assimilée.
- Code des procédures fiscales, édition 2021, Algérie.
- Journal officiel N°9/2013.

➤ **Guides**

- Guide de vérificateur de comptabilité, 2003.
- Guide Des Contribuables Relevant Des CDI, 2019
- La charte du contribuable 2017
- La charte du contribuable 2017.
- Le guide de contrôle sur pièces 2003.
- Livre des procédures fiscales, modifié par LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015.

La lettre de la DGI N° 27

➤ **Cours :**

- BELKACIMI Ali, cours d'engagement de la vérification, comptabilité et finance, Ecole Supérieure de Commerce, 2020 /2021.
- BELKACIMI, (Ali) : cours de contrôle fiscal, comptabilité et finance, Ecole Supérieure de Commerce, 2020/2021.
- HAMEL, (Abdelmalek) : cour de fiscalité, comptabilité et finance, Ecole Supérieure de Commerce, 2018/2019.
- LASSOUAG Kamel, Cours de contrôle fiscal, Institut d'Economie Douanière et Fiscale (IEDF), Kolea, Algérie, 2007.

Table des matières

| | |
|---|------------|
| Remerciements | I |
| Dédicaces | II |
| Dédicaces | III |
| SOMMAIRE | IV |
| Liste des abréviations | V |
| Listes de tableaux | VII |
| Listes des figures | IX |
| Liste des annexes | X |
| Résumé | XI |
| Abstract | XII |
| Introduction générale | A |
| Chapitre 01 : Le contrôle fiscal en Algérie | 1 |
| Introduction | 1 |
| Section 01 : Généralité sur contrôle fiscal | 2 |
| 1 Définition, objectifs et rôle du contrôle fiscal | 2 |
| 1.1 Définition et objectif du contrôle fiscal | 2 |
| 1.2 Le rôle du contrôle fiscal | 3 |
| 1.2.1 Le contrôle fiscal comme corollaire du système déclaratif | 3 |
| 1.2.2 Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude | 3 |
| 2 Les finalités du contrôle fiscal | 3 |
| 2.1 La finalité dissuasive | 3 |
| 2.2 La finalité budgétaire | 4 |
| 2.3 La finalité répressive | 4 |
| 3 Les formes du contrôle fiscal | 4 |
| 3.1 Le contrôle sommaire (interne, en cabinet) | 5 |
| 3.1.1 Le contrôle formel | 5 |
| 3.1.2 Le contrôle sur pièces (CSP) | 5 |
| 3.2 Le contrôle sur place (externe, approfondi) | 6 |
| 3.2.1 La vérification de comptabilité (VC) | 6 |
| 3.2.2 La Vérification Ponctuelle (VP) | 7 |
| 3.2.3 La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE) | 7 |

| | |
|--|-----------|
| Section 02 : le cadre juridique de contrôle fiscal | 9 |
| 1 Les moyens et droits de l'administration fiscale | 9 |
| 1.1 Le droit de contrôle | 9 |
| 1.2 Le droit de communication | 9 |
| 1.3 Le droit de reprise | 10 |
| 1.4 Le droit de visite | 10 |
| 1.5 Le droit d'enquête | 10 |
| 2 Les garanties (droits) du contribuable vérifié | 11 |
| 2.1 Garanties liées à l'exercice du droit de vérification | 11 |
| 2.1.1 Envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié | 12 |
| 2.1.2 Assistance d'un conseil | 12 |
| 2.1.3 Limitation de la durée de vérification | 13 |
| 2.1.4 Impossibilité de renouveler une vérification | 13 |
| 2.1.5. Extinction du contrôle sur pièces postérieurement à une vérification de comptabilité ou une VASFE : | 13 |
| 2.2 Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement | 14 |
| 2.2.1 La notification de redressement | 14 |
| 2.2.2 Droit de réponse | 14 |
| 2.2.2.1 Vous donnez votre accord | 15 |
| 2.2.2.2 Vous formulez des observations | 15 |
| 3 Les obligations du contribuable vérifié | 15 |
| 3.1 Les obligations comptables | 15 |
| 3.2 Les obligations fiscales | 15 |
| 3.2.1 La déclaration d'existence | 16 |
| 3.2.2 Les déclarations annuelles | 16 |
| 3.2.3 Les déclarations mensuelles | 16 |
| 3.2.4 Déclaration du chiffre d'affaire | 16 |
| Section 03 : Analyse du processus du contrôle fiscal | 17 |
| 1 Critères de sélection des dossiers à contrôler | 17 |
| 1.1 Critère se rapportant à l'importance des entreprises à vérifier | 18 |
| 2 Les étapes du contrôle fiscal | 18 |
| 2.1 Phase préparatoire | 19 |
| 2.1.1 Le retrait des dossiers fiscaux | 19 |

| | |
|---|-----------|
| 2.1.2 Etude et analyse du dossier fiscal | 19 |
| 2.1.2.1 L'état comparatif du bilan | 19 |
| 2.1.2.2 Le relevé de comptabilité | 19 |
| 2.1.2.3 Le relevé des chiffres d'affaires | 20 |
| 2.2 Déroulement de la vérification | 20 |
| 2.2.1 Envoi d'un avis de vérification..... | 20 |
| 2.2.2 La première intervention sur place | 21 |
| 2.2.3 L'examen de la comptabilité | 21 |
| 2.2.3.1 L'examen de la comptabilité en la forme | 21 |
| 2.2.3.2 Examen de la comptabilité en le fond | 22 |
| 2.2.3.3 Appréciation générale de la comptabilité | 23 |
| 2.2.3.4 Les régularisations ponctuelles | 24 |
| 2.2.3.5 Reconstitution des bases d'imposition | 24 |
| 2.2.4 Les procédures de redressement | 25 |
| 2.2.4.1 La procédure contradictoire | 25 |
| 2.2.4.2 La procédure unilatérale | 25 |
| 2.2.5 Conclusion de la vérification | 26 |
| 2.2.5.1 La notification des résultats (proposition de redressement, notification initiale) | 26 |
| 2.2.5.2 La notification définitive | 26 |
| 2.2.5.3 Achèvement de la vérification | 27 |
| 3 Les structures chargées de contrôle fiscal | 29 |
| 3.1 Les structures à compétences nationale | 29 |
| 3.2 Les structures à compétence locale | 29 |
| Conclusion | 31 |
| Chapitre 02 : les techniques du contrôle fiscal dans la détection des pratiques comptables créatives | 32 |
| Introduction..... | 32 |
| Section 01 : généralité sur la comptabilité créative | 33 |
| 1 L'origine du concept et définition de la comptabilité créative..... | 33 |
| 1.1 L'origine du concept de la comptabilité créative | 33 |
| 1.1.1 Une définition de la part de la presse économique | 33 |
| 1.1.2 Une compréhension de la comptabilité créative par les chercheurs | 33 |
| 1.2 Définition de la comptabilité créative | 34 |
| 2 Manifestations et caractéristiques de la comptabilité créative | 36 |

| | |
|--|-----------|
| 2.1 Manifestations de la comptabilité créative | 36 |
| 2.2 Les caractéristiques de la comptabilité créative | 37 |
| 3 Facteurs d'émergence et motivations pour l'utilisation de la comptabilité créative | 38 |
| 3.1 Facteurs d'émergence de la comptabilité créative | 38 |
| 3.2 Motivations pour l'utilisation de la comptabilité créative | 39 |
| 3.2.1 Évasion fiscale | 39 |
| 3.2.2 Réaliser un gain personnel | 39 |
| 3.2.3 Remplir les exigences nécessaires | 39 |
| 3.2.4 Obtention ou maintien de financement | 40 |
| 3.2.5 Impact positif sur la réputation de l'entreprise sur les marchés | 40 |
| 3.2.6 Influencer le cours des actions de l'entreprise sur les marchés financiers | 40 |
| 3.2.7 Classement professionnel | 40 |
| Section 02 : Fondamentaux de la comptabilité créative | 41 |
| 1 Les pratiques comptables créatives | 41 |
| 1.1 Les méthodes utilisées en comptabilité créative | 41 |
| 1.1.1 Méthodes de la comptabilité créative en matière de divulgation | 41 |
| 1.1.1.1 Financement en dehors du budget | 41 |
| 1.1.1.2 Les changements comptables | 41 |
| 1.1.2 Méthodes de la comptabilité créative dans le timing | 42 |
| 1.1.2.1 Reconnaissance des revenus | 42 |
| 1.1.2.2 Reconnaissance des dépenses | 42 |
| 1.1.3 Méthodes de la comptabilité créative dans l'estimation | 42 |
| 1.1.3.1 Politique de capitalisation des dépenses | 42 |
| 1.1.3.2 L'amortissement d'actifs immobilisés | 42 |
| 1.1.3.3 Les débiteurs et créditeurs | 42 |
| 1.1.3.4 Stock de marchandise | 43 |
| 1.1.4 Méthodes de la comptabilité créative dans la classification et la présentation | 43 |
| 1.1.4.1 Méthodes comptables créative utilisées dans le budget | 43 |
| 1.1.4.2 Méthodes comptables créatives utilisées dans le calcul des résultats | 43 |
| 1.1.4.3 Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des changements de capitale | 44 |
| 1.1.4.4 Méthodes comptables créatives utilisées dans la liste des flux de trésorerie | 44 |
| 2 Le rôle des organismes et organisations internationaux dans la découverte des pratiques comptables créatifs | 45 |
| 2.1 Le rôle de la gouvernance d'entreprise dans la réduction des pratiques comptables créatives | 45 |

2.2 Le rôle de l'International Accounting Standards Board dans la réduction des pratiques comptables créatives45

3 Les méthodes et les moyens modernes de détection des pratiques comptables créatifs :.....46

Section 03 : Les techniques de contrôle fiscal et leur rôle dans la découverte des pratiques comptables créatifs48

1 Contrôle approfondi de la comptabilité48

1.1 Examen approfondi des comptes du bilan48

1.1.1 L'examen des comptes d'actifs.....49

1.1.2 L'examen des comptes de passif51

1.2 Examen approfondi du compte de résultats52

1.2.1 Examen des comptes de dépenses53

1.2.2 Examen du compte de recettes.....53

1.3 Examen approfondi des composants de profit54

1.3.1 Contrôle des achats54

1.3.2 Contrôle des stocks.....54

1.3.3 Contrôle des ventes54

2. Les résultats de l'examen comptable et les modalités de réévaluation du chiffre d'affaires: 54

2.1 Accepter ou refuser la comptabilité du contribuable.....55

2.1.1 L'acceptation de la comptabilité55

2.1.2 Le refus de la comptabilité55

2.2 Les résultats du rejet de la comptabilité55

2.2.1 Procédure de présence55

2.2.2 Correction automatique.....55

2.3 Des moyens de rétablir le chiffre d'affaires56

Conclusion58

Chapitre 03 : La contribution du contrôle fiscal à la découverte de la comptabilité créative (Cas : DGE)59

Section 01 : la présentation de l'organisme d'accueil (DGE)60

1 Les tâches de la direction des grandes entreprises61

2 Les objectifs de la DGE.....62

3 La structure de la DGE.....63

4 Rôle de la DGE en fonction de chaque sous-direction69

4.1 La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures69

4.2 La sous-direction de gestion69

| | |
|---|------------|
| 4.3 La sous-direction du contrôle et des fichiers | 70 |
| 4.4 La sous-direction du contentieux | 70 |
| 4.5 La sous-direction des moyens | 71 |
| 4.6 La recette des impôts | 71 |
| 4.7 Le service d'accueil et de l'information des contribuables | 71 |
| 4.8 Le service informatique | 71 |
| Section 02 : la vérification de comptabilité d'un contribuable au sein de la DGE | 72 |
| 1 Présentation de la sous-direction du contrôle et des fichiers | 72 |
| 2 La vérification de comptabilité | 73 |
| 2.1 Préparation du programme annuel de contrôle fiscal | 73 |
| 3 Déroulement de la vérification | 74 |
| 3.1 L'établissement des états comparatifs des bilans et relevé de comptabilité..... | 74 |
| 3.2 L'envoi d'avis de vérification | 75 |
| 3.3 La première intervention sur place..... | 75 |
| 3.4 Examen de la comptabilité | 75 |
| 3.4.1 Appréciation de la comptabilité sur le plan formel..... | 76 |
| 3.4.2 Appréciation de la comptabilité sur le plan fond | 76 |
| Section 03 : Résultat de la vérification de comptabilité..... | 91 |
| 1 La réponse du contribuable sur les notifications initiales | 91 |
| 2 Les résultats définitifs de la vérification | 92 |
| 3 Emission du rôle et rédaction du rapport de vérification..... | 98 |
| 3.1 Emission du rôle..... | 98 |
| 3.2 Rédaction du rapport de vérification..... | 98 |
| Conclusion | 100 |
| Conclusion générale | 101 |
| Bibliographié | 103 |
| Table des matières | |
| Les annexes | |

Annexes

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

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 31/12/201 4 | Au 31/12/201 5 | Au 31/12/201 6 | Au 31/12/201 7 | 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) | | | | | | |

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

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 furniture 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 | | | | | | |

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية كبريات المؤسسات

SOUS DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

المديرية الفرعية للرقابة و الفوائم

Référence N°

Mr le

.....

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et grade des vérificateurs

.....

.....

.....

¹ À cocher en cas de contrôle inopiné.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES GRANDES
 ENTREPRISES
 SOUS DIRECTION DU CONTROLE ET
 DES FICHIERS

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية كبريات المؤسسات
 المديرية الفرعية للرقابة و القوائم

**Fiche de début des travaux
 de Vérification**

Alger Le

Numéro de l'affaire.....

Numéro d'identification fiscale.....

Nom / Prénom.....

Activité.....

Adresse.....Tel.....

Avis de vérification N°.....du.....

Remis-le.....

Période à vérifier duau.....

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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
 SOUS DIRECTION DU CONTROLE ET DES
 FICHIERS

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية كبريات المؤسسات
 المديرية الفرعية للرقابة و القوائم

N°

Du .../...../.....

A

MONSIEUR LE.....

.....

- Objet :**
- vérification de comptabilité
 - Convocation pour le débat contradictoire

Réf : Art 31 de la loi de finances pour 2012.

Monsieur,

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de l'entreprise, j'ai l'honneur de vous inviter pour un débat contradictoire clôturant les travaux de vérification au titre de l'exercice, le .../.../.... à H, au siège de la sous-direction du contrôle et des fichiers, rattachée à la direction des grandes entreprises.

Est-il utile de souligner que vous avez la faculté de vous faire assister d'un conseil de votre choix.

Veillez croire, monsieur, en l'expression de mes salutations les meilleures.

Le chef de brigade

.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات
المديرية الفرعية للرقابة و القوائم

Référence N°

Mr le

.....
.....
.....

Le

Notification de redressement

Suite à la vérification de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre siège 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 :.....

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 certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour motifs exposés dans la présente notification.

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

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

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

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

La présente notification comportefeuilles y compris celui-ci

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et grade des vérificateurs

.....

.....

.....

Monsieur le directeur des grandes entreprises
Sous-direction du contrôle et fichiers

Objet : Réponse à la notification initiale de redressement

Référence : Notification N°

Monsieur le Directeur,

En réponse à votre proposition de redressement citée en référence, suite à la vérification de notre comptabilité pour les exercices.....à, nous avons l'honneur de vous adresser nos éléments de réponse appuyés des pièces justificatives détaillés comme suit :

Dans l'attente d'un examen de votre part des éléments contenus dans notre réponse, nous demandons l'arbitrage de monsieur le Directeur des Grandes Entreprises conformément à l'article 20/6 du code des procédures fiscales.

Veillez agréer Monsieur le Directeur, nos salutations les plus respectueuses.

L'Administration Judiciaire :

.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية كبريات المؤسسات

المديرية الفرعية للرقابة و القوائم

رقم

.....

Alger, le/...../.....

LES DIRECTEURS DES GRANDES ENTREPRISES

A

MONSIEUR LE GERANT DE LA

.....

.....

Objet : vérification de comptabilité

R.E.F : votre lettre réponse

Monsieur,

Faisant suite à votre lettre sus référencée par laquelle vous demandez en substance la mise en avant de la procédure dite d'arbitrage, j'ai l'honneur de vous inviter pour une réunion, le/..../....à.....H, au siège de la Direction des Grandes Entreprises.

Veillez croire, Monsieur, en l'expression de mes salutations les meilleures.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية كبريات المؤسسات

المديرية الفرعية للرقابة و القوائم

رقم

.....

Alger, le/...../.....

Procès-verbal de réunion d'arbitrage

Le/.../....à.....h, s'est tenue au siège de la Direction des Grandes Entreprises, une séance d'arbitrage, sur demande formulée par l'entreprise, dans sa lettre réponse à la notification de redressements.

Etaient présents :

Représentants de la DGE :

- Monsieur, Directeur des Grandes Entreprises ;
- Monsieur....., Sous-direction du contrôle Fiscal et Fichiers ;
- Madame....., chef de bureau des vérifications ;
- Monsieur, chef de brigade ;
- Monsieur....., vérificateur.

Représentants de l'entreprise :

- Monsieur....., comptable ;
- Monsieur, comptable ;
- Monsieur....., conseil fiscal ;
- Monsieur....., consultant.

A ce titre, ont été débattus les points suivants :

Il a accepté- refusé de contresigner.

Directeur des Grandes Entreprises

Sous-direction du contrôle Fiscal et Fichiers

Le représentant de l'entreprise

Chef de bureau des vérifications

Chef de brigade

De(s) vérificateur(s)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية كبريات المؤسسات
 المديرية الفرعية للرقابة و القوائم

Référence N°

Mr le

.....

Le

Notification de Redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

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.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et grade des vérificateurs

.....

.....

.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
 SOUS DIRECTION DU CONTROLE ET DES
 FICHIERS

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية كبريات المؤسسات
 المديرية الفرعية للرقابة و القوائم

Procès-Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés.....

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entrepriseexerçant l'activité de

Sise au.....conformément aux disposition des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N°.....du.....

Faire àle.....

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité de la signature

Nom / prénom/ qualité de la signature

.....

.....

.....

.....

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 (ة) (nom et prénom - Raison sociale) القيد بالبركة)

Activité ou Profession : النشاط أو المهنة

Adresse : العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numero d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numero 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 | | TVA déductibles | MONTANT des droits rappelés | PENALITES | | TOTAL des droits et pénalités à payer |
|--|---|--------------------------|------------------------------------|--------------------------------|------|-------------------------|-------------------------------------|--------------------|-----------------------------------|-----------|---------|---|
| | | | | | | De la base imposable | De la base imposée (Déclarée) | | | Taux | Montant | |
| IRG | | | | | | | | | | | | |
| Majorations et Amendes (VF+IRG) | a | | | | | | | | | | | |
| IBS | | | | | | | | | | | | |
| Versement Forfaitaire | | | | | | | | | | | | |
| Taxe sur l'Activité Professionnelle | | | | | | | | | | | | |
| Taxe sur la Valeur Ajoutée | a | | | | | | | | | | | |
| Reintégration 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 | | | | | | | | | | | | |

