

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin cycle

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences
financières et de comptabilité**

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

THEME :

La manipulation des résultats : analyse du phénomène par l'administration fiscale

Elaboré par :

Mr.RAMDANE Ibrahim

Encadreur :

Pr. BOUHADIDA Mohamed

Lieu de stage : La direction des impôts de la wilaya de Blida.

Période du stage : Du 22/04/2019 au 22/05/2019.

Année universitaire : 2018/2019

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

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin cycle

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences
financières et de comptabilité**

Spécialité : COMPTABILITE ET FINANCE

THEME :

La manipulation des résultats : analyse du phénomène par l'administration fiscale

Elaboré par :

Mr.RAMDANE Ibrahim

Encadreur :

Pr. BOUHADIDA Mohamed

Lieu de stage : La direction des impôts de la wilaya de Blida.

Période du stage : Du 22/04/2019 au 22/05/2019.

Année universitaire : 2018/2019

Remerciements

Mes remerciements s'orientent avant tout envers Dieu le tout puissant et le miséricordieux qui m'a permis par sa grâce et sa clémence d'atteindre ce stade et réaliser ce modeste travail

*Je tiens à remercier mon encadreur le Professeur **BOUHADIDA Mohamed** qui m'a accompagné et guidé tout au long de ce travail. Je le remercie sincèrement pour sa patience, et ses judicieux conseils et orientations qui nous ont été de très grande utilité.*

J'espère qu'il trouve ici le témoignage de ma profonde gratitude et de ma sincère reconnaissance

*Je remercie également Monsieur **ZAIMI Mouloud**, Monsieur **MEFTAHI Mohamed** et Monsieur **MESSDOURA Sid Ahmed** d'avoir accepté de diriger ce travail, de précieux conseils tout au long de l'élaboration de ce mémoire, de leur disponibilité et leur patience et pour me fournir de la documentation afin d'enrichir le contenu de cette œuvre*

Sans oublier tout le personnel de la direction des impôts de la wilaya de Blida qui m'a accueilli chaleureusement et m'a apporté toute l'aide dont j'avais besoin durant mon stage pratique

Mes plus vifs remerciements vont aux membres de jury pour l'honneur qu'ils m'ont fait en acceptant de juger ce travail

*Finalement, tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce mémoire en particulier le docteur Monsieur **KALOUNE Salah** cadre au Ministère de l'Industrie.*

R. Ibrahim

Dédicaces

Je dédie ce travail de recherche à :

♥ Ma très chère mère ♥ l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de m'encourager ; tes prières m'ont été d'un grand secours pour mener à bien mes études et œuvrer pour ma réussite. Aucune dédicace ne saurait être assez éloquente pour exprimer ce que tu mérites pour tous les sacrifices que tu n'as cessé de me donner depuis ma naissance, durant mon enfance et même à l'âge adulte. Tu m'a tant donné, m'a tant aimé sans jamais demander

Mon cher père, qui n'a jamais cessé de m'encourager dans la poursuite de mes études

Que DIEU les protègent et les prêtent longue vie

Si aujourd'hui je suis arrivé à ce stade de mon cursus, c'est bien grâce à mon frère HAMZA qui est toujours derrière moi. Je prie dieu pour lui accorder santé, bonheur et longue vie

*Sans oublier ma petite sœur MERIEM, ma deuxième mère ma tante
OUAOUECHE*

*A tous mes profs de l'école primaire, CEM, lycée ainsi que ceux et celles de l'école préparatoire d'Oran et de l'ESC en particulier **Mr ABADA***

R. Ibrahim

Sommaire

LISTE DES ABREVIATIONS	II
LISTE DES TABLEAUX	III
LISTE DES FIGURES	VI
RESUME	V
ABSTRACT	VI
Introduction générale	A-D
Chapitre 01 : La manipulation des résultats	01
Section 01 : Définition et formes de la manipulation des résultats	03
Section 02 : Les origines de la manipulation des résultats	10
Section 03 : Les techniques de la manipulation des résultats	14
Section 04 : La manipulation des résultats : réalité et conséquences	22
Chapitre 02 : Analyse du phénomène par l'administration fiscale	31
Section 01 : L'objet des manœuvres frauduleuses	33
Section 02 : La fraude et l'évasion fiscales	41
Section 03 : La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales	51
Section 04 : Traitement réservés aux dossiers	61
Chapitre 03 : Cas pratique portant sur la vérification de comptabilité	67
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil	69
Section 02 : Résultats des vérifications comptables et fiscales	75
Section 03 : Présentation des cas pratiques	82
Conclusion générale	96

Liste des abréviations :

Art : Article.

ANDI : Agence Nationale de Développement de l'Investissement.

BRIF : Bureau de Recherche de l'Information Fiscale.

BRV : Bureau de Recherche et Vérification.

CA : Chiffre d'Affaires.

CDI : Centre Des Impôts.

CIDTA : Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées.

CPF : Code des Procédures Fiscales.

CTCA : Code des Taxes sur Chiffre d'Affaires.

DA : Dinar Algérien.

DGE : Direction des Grandes Entreprises.

DGI : Direction Générale des Impôts.

DIW : Direction des Impôts de Wilaya.

DRV : Direction de Recherche et Vérification.

HT : Hors Taxes.

IBS : Impôt sur le Bénéfice des Sociétés.

IFU : Impôt Forfaitaire Unique.

IRG : Impôt sur le Revenu Global.

LF : Loi de Finance.

LFC : Loi de Finance Complémentaire.

OPCVM : Organisme de Placement Collectif en Valeurs Mobilières.

SCF : Système Comptable Financier.

TAP : Taxe sur l'Activité Professionnelle.

TCA : Taxes sur Chiffre d'Affaires.

TTC : Toutes Taxes Comprises.

TVA : Taxe sur Valeur Ajoutée.

VASFE : Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble.

Liste des tableaux :

Tableau N° 01 : Evolution du nombre de dossiers traités.....	75
Tableau N° 02 : Calcul du taux de couverture.....	77
Tableau N° 03 : Evolution des actions correctives	78
Tableau N° 04 : Evolution des missions de vérification comptable et fiscale.....	79
Tableau N° 05 : Evolution des montants récupérés	80
Tableau N° 06 : Carte d'identité des entreprises.....	82
Tableau N° 07 : Présentation de la position fiscale des entreprises.....	83
Tableau N° 08 : Compte matière « Entreprise 01 ».....	86
Tableau N°09 : Reconstitution du CA « Entreprise 01 ».....	86
Tableau N°10 : Régularisation de la TVA « Entreprise 01 ».....	87
Tableau N°11 : Régularisation de la TAP « Entreprise 01 ».....	87
Tableau N°12 : Régularisation de l'IBS « Entreprise 01 ».....	87
Tableau N°13 : Régularisation de l'IRG « Entreprise 01 ».....	87
Tableau N°14 : Régularisation de la TVA « Entreprise 02 ».....	88
Tableau N°15 : Régularisation de la TAP « Entreprise 02 ».....	88
Tableau N°16 : Régularisation de l'IBS « Entreprise 02 ».....	89
Tableau N°17 : Régularisation de l'IRG « Entreprise 02 ».....	89
Tableau N°18 : Régularisation de l'IRG « Entreprise 03 ».....	90

Liste des figures :

Figure N°01 : Formes du lissage des résultats.....	06
Figure N°02 : Formes de manipulation des résultats.....	09
Figure N°03 : Taux de fraude reporté pour une sélection de pays.....	23
Figure N°04 : Évolution du taux de fraude reporté au niveau mondial.....	25
Figure N°05 : La différence entre la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscale.....	50
Figure N°06 : Formes de contrôle fiscal.....	55
Figure n° 07 : L'organigramme de la direction des impôts de la wilaya de Blida.....	74
Figure N°08 : Evolution du programme de vérification annuelle.....	75
Figure N° 09 : Evolution du taux de couverture.....	77

Résumé :

La manipulation des résultats est un phénomène très répandu, il constitue, en fait, une menace pour les différents utilisateurs de l'information comptable et financière et engendre une perte de confiance en ce qui concerne les résultats publiés par l'entreprise.

Ce phénomène prend de nombreuses formes, dont certaines, considérées comme légales, rentrent dans le cadre de la maîtrise des lois et normes ; par contre, d'autres considérées comme illégales, font recours aux multiples techniques frauduleuses. Cependant, cette variété est liée à diverses origines, exercée par différentes techniques et engendre des conséquences importantes.

En Algérie, avec un système fiscal déclaratif, le champ d'application de la manipulation des résultats est limité essentiellement aux seules manœuvres frauduleuses. A cet effet, l'administration fiscale a pour mission de lutter contre ce phénomène afin d'assurer le principe d'égalité devant l'impôt et pour protéger les recettes du trésor public.

L'administration fiscale dispose de nombreux outils permettant de ressortir les erreurs et les insuffisances des contribuables, mais également de détecter les éventuelles fraudes. La vérification de comptabilité est l'un des contrôles les plus efficaces, auquel l'administration fiscale fait recours car elle permet de s'assurer de l'exactitude et la véracité de toute la comptabilité de l'entreprise.

Mots clés : Manipulation des résultats, fraude fiscale, évasion fiscale, administration fiscale, contrôle fiscal.

Abstract:

The manipulation of the results is a widespread phenomenon; it is, in fact, a threat to the various users of accounting and financial information and leads to a loss of confidence regarding the results published by the company.

This phenomenon takes many forms, some of which are within the framework of laws and norms, others are illegal. However, this variety is related to various origins, exercised by different techniques and has important consequences.

In Algeria, with a tax system qualified as declarative, the scope of manipulation of the results is limited essentially to fraudulent maneuvers. For this purpose, the tax administration's mission is to fight against this phenomenon in order to ensure the principle of equality before the tax and to protect the revenues of the public treasury.

The tax administration has many tools to highlight errors and shortcomings of taxpayers, but also to detect possible fraud. Accounting verification is one of the most effective controls, which the tax administration uses because it ensures the accuracy of all the accounting of the company.

Keywords: Manipulation of results, fraud, tax evasion, tax administration, verification, tax audit.

Introduction générale

Introduction générale :

Les résultats publiés par les entreprises représentent l'une des mesures principales pour l'évaluation de leur performance. Les différentes parties prenantes l'utilisent pour évaluer l'efficacité de la gestion, pour s'aviser de l'intérêt de la transaction conclue avec l'entreprise et les risques encourus...etc. Donc, Le résultat est censé donner une image fidèle de l'entreprise, de sa santé et de sa pérennité qu'aucun autre indicateur ne peut fournir.

Cependant, le normalisateur laisse un certain degré de liberté aux entreprises quant aux choix des méthodes à appliquer pour l'évaluation et la présentation des comptes. Cette liberté permet aussi de choisir la méthode comptable qui tend à répondre le mieux à leurs intérêts, plutôt que de donner la meilleure représentation de la situation financière.

En revanche, les dirigeants d'entreprises jouissent d'une certaine latitude à gérer les résultats comptables, ce que l'on appelle du «Earnings Management » ou manipulation des résultats. Cette dernière a fait l'objet de plusieurs investigations dans la littérature financière et comptable, c'est pour cette raison que plusieurs définitions ont été attribuées à la manipulation des résultats, en outre, les motivations liées à celle-ci et les techniques utilisées sont multiples.

Il convient de distinguer la manipulation du résultat de la fraude dans la première approche, les principes comptables reconnus laissent un certain espace à une gestion de résultat légale, tout en respectant les limites posées par les normes comptables. La fraude sort du cadre légal et constitue une dimension juridique très spécifique.

En effet, la manipulation des résultats est un fait ayant lieu, de nombreux scandales financiers de dissimulations comptables aux conséquences désastreuses (faillite, licenciements, déficits et pertes de capitaux...) tels que l'affaire d'Enron aux Etats Unis, Vivendi-Universal en France, Nortel au Canada, Parmalat en Italie, ont semé le doute sur la qualité de l'information comptable.

En ce qui concerne notre cas, l'Algérie n'est pas épargnée par ce phénomène, avec un système fiscal déclaratif, où le contribuable détermine lui-même son résultat, le déclare et le verse à l'administration fiscale sous forme d'impôt et taxes dont il est assujéti. Donc, il a en quelque sorte une certaine liberté de déterminer les bases imposables, les contribuables ont souvent recours à des techniques frauduleuses qu'à de payer l'impôt dont ils sont soumis.

De ce fait, l'administration fiscale est confrontée à un phénomène difficile à déterminer et à quantifier qui est la fraude et l'évasion fiscales. Ce dernier est l'un des principaux obstacles

au développement Économique, car l'impôt est l'un des plus importants instruments de la politique budgétaire, permettant d'alimenter la caisse de l'État pour qu'elle augmente le niveau des dépenses publiques afin de réaliser les objectifs socio-économiques.

Afin d'assurer la pérennité du système déclaratif et de l'égalité devant l'impôt, d'éliminer, ou au moins, réduire ce phénomène, l'administration fiscale a mis en place des mécanismes rigoureux et strictes pour lutter contre ce phénomène, dont certains sont préventifs et les autres répressifs.

A priori, si les résultats publiés sont certifiés par les commissaires aux comptes, il n'y a pas de raison de mettre en doute la qualité et l'objectivité des résultats communiquées.

A cet égard, ce travail de recherche s'interroge sur la question principale suivante « *Compte tenu de l'importance et l'étendu de ce phénomène, comment l'administration fiscale se comporte avec des situations de manipulation des résultats ?* »

Autrement dit,

- 1) Quelles sont les origines de la manipulation des résultats ?
- 2) Quelles sont les techniques de la manipulation des résultats ?
- 3) Quelles sont les mécanismes permettant à l'administration fiscale de découvrir les différentes formes de manipulation des résultats ?
- 4) Quelles sont les décisions réservées par l'administration fiscale aux cas de manipulation des résultats approuvés ?

Pour répondre à la problématique posée ci-dessus, ainsi que les sous questions qui en découlent, on s'est appuyé sur un certain nombre d'hypothèses qui constitueront des guides d'orientation de notre recherche sur ce sujet :

- ✓ **Hypothèse 01** : La manipulation des résultats trouve ses origines explicatives dans des facteurs incitatifs à caractère humain, ainsi que d'autres facteurs de pressions internes et externes.
- ✓ **Hypothèse 02** : De nombreuses techniques permettant de manipuler les résultats, certaines d'entre elles sont conformes aux lois et normes, mais d'autres ne le sont pas.
- ✓ **Hypothèse 03** : Le contrôle fiscal est un mécanisme efficace pour déceler et lutter l'acte frauduleux.
- ✓ **Hypothèse 04** : L'administration fiscale peut opter au rejet de la comptabilité dans le cas où le contribuable fait recours à des manœuvres frauduleuses.

L'objectif de cette recherche :

Proposer une meilleure compréhension du phénomène de la manipulation des résultats, ses origines, ses techniques ainsi que l'étendu et les conséquences de ce phénomène, d'une part.

D'autre part, expliquer le comportement de l'administration fiscale devant ce phénomène en termes de détection, classification et de lutte contre tout acte frauduleux.

Motifs du choix du sujet :

Le choix de faire une étude sur la manipulation des résultats se justifie par l'ampleur du phénomène et son coïncidence avec notre formation mais aussi par l'insuffisance d'études académique sur le sujet en Algérie, d'une part.

D'autre part, le désir de se rapprocher de l'administration fiscale et d'enrichir nos connaissances sur les procédures de détection et de lutte contre ce phénomène.

Les difficultés rencontrées :

- ✓ La recherche sur ce sujet en Algérie est rare ;
- ✓ L'accès difficile aux informations concernant ce sujet ;
- ✓ La confidentialité liée aux acteurs de ces pratiques.

Cette étude sert à analyser ce phénomène selon une approche économique en illustrant par une étude de cas portant sur la détection de la fraude et le contrôle fiscal. Deux points principaux seront abordés dans cette analyse, d'abord, faire un état des lieux sur le phénomène, ensuite, esquisser les moyens de lutte contre la fraude fiscale.

Méthodologie suivie :

Pour bien débattre ce sujet, notre travail s'appuie sur les approches scientifiques suivantes :

- ✓ **Une approche descriptive** : qui devrait nous permettre de rappeler et clarifier les principaux concepts relatifs à notre sujet : manipulation des résultats, comptabilité créative, gestion des résultats, fraude fiscale, évasion fiscale, contrôle fiscal...etc.
- ✓ **Une approche analytique** : analyser les différentes origines, conséquences et techniques utilisées dans ce phénomène ainsi que les dispositions prises par l'administration fiscale contre ce phénomène.

Plan de travail :

Afin de résoudre notre problématique, nous avons jugé utile d'articuler ce travail de recherche en trois chapitres qui sont présentés comme suit :

Le premier chapitre : s'intitule « La manipulation des résultats », contient quatre sections, consacrées à l'étude et l'analyse du phénomène de manipulation des résultats.

Le deuxième chapitre : « Analyse du phénomène par l'administration fiscale », réparti en quatre sections. Elles illustrent les mécanismes mises par l'administration fiscale pour découvrir et lutter contre ce phénomène.

Le troisième chapitre : sera consacré à l'étude de trois cas pratiques élaborés au sein du bureau de vérification comptable et fiscale (BRV) qui appartient à la direction des impôts de la wilaya de Blida , portant sur la vérification de comptabilité de trois contribuables, en se basant sur une illustration chiffrée afin de mieux saisir les concepts théoriques abordés dans les deux premiers chapitres.

Chapitre 01 :

La manipulation des résultats

Introduction du premier chapitre :

Le résultat comptable est considéré comme l'indicateur le plus connu, recherché et surtout le plus utilisé par les manipulateurs de l'information financière et comptable, compte tenu de son importance dans la détermination de la performance de l'entreprise.

Cependant, les entreprises peuvent camoufler leur situation financière réelle en manipulant cette information pour la rendre plus avantageuse et pour ne pas permettre pas aux différents utilisateurs d'avoir une connaissance exacte de la situation réelle des entreprises.

Ce phénomène de manipulation des résultats a fait l'objet de plusieurs investigations dans la littérature financière et comptable, où plusieurs définitions lui ont été attribuées.

En outre, plusieurs recherches ont étudié les origines de ce phénomène, les techniques utilisées et les conséquences de telles pratiques.

Dans ce premier chapitre, nous allons examiner d'une manière générale les aspects fondamentaux de la manipulation des résultats. Pour ce faire, nous allons d'abord présenter les différentes définitions et formes de la manipulation des résultats.

Après cela, nous examinons plus en détail les origines et les techniques de la manipulation des résultats.

Dans une dernière étape, nous évoquerons la réalité et les conséquences de la manipulation des résultats.

Cette investigation nous aidera à mieux comprendre que la manipulation des résultats est un phénomène dont il faut faire face.

Section 01 : Définitions et formes de la manipulation des résultats.

Bien que les résultats sont produits dans un cadre légal qui régit les règles de leur présentation, les entreprises se livrent à une manipulation des résultats afin d'atteindre divers objectifs et d'induire en erreur certaines parties prenantes sur la performance réelle de l'entreprise.

Cette manipulation prend plusieurs formes tels que : la gestion des résultats (earnings management), le lissage des résultats (income smoothing), la comptabilité créative (creative accounting), l'habillage des bilans (window dressing) ou la comptabilité du grand bain (big bath accounting) Stolowy & Breton (2003)¹.

1 La gestion du résultat :

La gestion des résultats a fait l'objet de nombreuses enquêtes dans la littérature financière et comptable et, pour cette raison, plusieurs définitions lui ont été proposées. Degorge et Patel et Zeckhauser (1999)² la définissent comme *« l'utilisation de la discrétion managériale pour influencer le résultat diffusé auprès des parties prenantes »*. Par ailleurs, selon Davidson et al (1987)³, elle consiste à *« prendre des mesures délibérées à l'intérieur des contraintes liées aux normes comptables afin d'arriver à un niveau de résultat souhaité »*.

Alors que, la définition la plus citée est celle de Shipper (1989) qui la définit comme *« une intervention délibérée des dirigeants dans le processus de présentation de l'information financière pour s'approprier des gains personnels »*⁴.

Donc, la gestion des résultats est la capacité des dirigeants à orienter les informations comptables publiées en fonction de leurs intérêts, principalement soit à la hausse ou bien à la baisse. Elle s'opère dans le respect du cadre légal, en utilisant les marges de manœuvre laissées par le référentiel comptable pour atteindre les objectifs suivants :

- La maximisation de la richesse des dirigeants au détriment des actionnaires ;
- La minimisation des coûts de financement lors des appels publics à l'épargne ou des prises de contrôle ;
- La minimisation des coûts politiques lors des crises environnementales ou des enquêtes par les organismes de réglementation.

¹ Stolowy, H & Breton, G, « La gestion des données comptables une revue de la littérature », 2003, page. 126.

² Olivier Vidal, « Gestion du résultat et seuils comptables », page 02.

³ Yves MARD et Sylvain, « Gestion des résultats comptables et structure de l'actionariat », page 16.

⁴ AMFAM et REMERG, « The euro-mediterranean economics and finance review », numéro 4, page. 09.

Cependant, afin d'atteindre ces objectifs, les dirigeants disposent d'un ensemble de décisions comptables et de gestion. On distingue :

1.1 La gestion réelle :

Elle a souvent une influence directe sur les flux de trésorerie et par la suite le résultat, elle est faite en utilisant des décisions d'exploitation (production, ventes...), de financement, ou d'investissement.

Elle concerne la structuration des transactions en matière de production, dépenses de recherche et développement, frais de publicité...etc. Et peut conduire à une perte de valeur et d'opportunités de croissance pour l'entreprise.

1.2 La gestion comptable :

Elle s'effectue par le choix des méthodes comptables ou par leur mise en application en matière des amortissements, provisions, stock...etc. Autrement dit, elle consiste à ne manipuler que les seuls chiffres comptables.

Cette forme de gestion affecte les résultats sans modifier les liquidités et n'a généralement pas de conséquences directes sur les cash-flows de la firme.

Ainsi, la gestion des résultats peut aussi être vue comme une pratique opportuniste, ayant pour volonté de tromper les utilisateurs de l'information comptable sur la santé financière et les perspectives de l'entreprise¹.

2 Le lissage des résultats :

Contrairement à la gestion des résultats qui consiste à gérer le résultat en fonction des objectifs tracés par les dirigeants soit à la hausse ou bien à la baisse, le lissage des résultats représente un cas particulier de manipulations de l'information financière.

Il consiste à réduire la volatilité des résultats, afin de modifier le risque perçu par les parties prenantes de l'entreprise. Selon Chalayer (1995)², « *c'est un ensemble de pratiques qui sont délibérément appliquées afin de publier une série de résultats présentant une variance réduite* ». Ces pratiques sont décrites comme « *une forme de la gestion des résultats qui utilise des techniques comptables pour réduire les fluctuations du résultat net au cours du temps* » Richard et al (2003)³.

¹ Yves MARD et Sylvain, op.cit., page 16.

² Hervé Stology, « COMPTABILITÉ CRÉATIVE », page 02.

³ BENILLES Billel, « La gestion des résultats dans les banques algériennes », page 92.

Le lissage du résultat est une pratique qui consiste à réduire la variance des résultats publiés par rapport à un certain niveau considéré comme un objectif à travers le choix d'un rythme d'évolution du résultat et non pas une direction à l'évolution du résultat publié. Cela en touchant soit des variables comptables soit des variables transactionnelles, en tirant avantage des insuffisances des lois et des normes comptables pour en faire des interprétations abusives. On distingue :

2.1 Le lissage naturel :

Le lissage naturel est spontané, le processus de génération du résultat produit d'une façon inhérente des résultats lissés.

2.2 Le lissage intentionnel :

Résulte de la manipulation du résultat par les dirigeants, tout en respectant les réglementations édictées par les organismes de normalisation, on distingue le lissage réel du lissage artificiel.

2.2.1 Le lissage réel :

C'est un ensemble d'actions entreprises par les dirigeants pour contrôler certains événements économiques affectant la vie de l'entreprise (ventes, publicité, recherche et développement, etc.), il a une influence directe sur les cashflows.

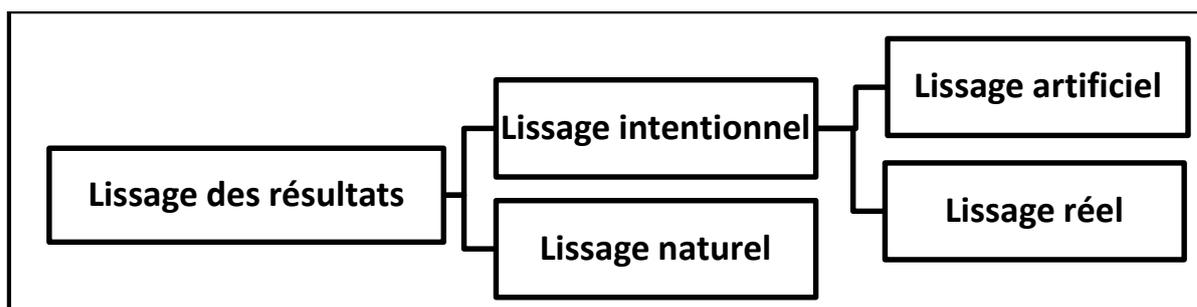
2.2.2 Le lissage comptable (artificiel) :

Consiste à ne manipuler que les chiffres comptables (amortissements, provisions, etc.). Il n'a aucun impact sur les liquidités de la firme (n'a aucune incidence sur les cash-flows).

En effet, une entreprise n'a aucun intérêt à manipuler des instruments de lissage (réels ou comptables) si ses résultats sont naturellement lissés. Cependant, l'entreprise est censée lisser ses résultats si elle présente de façon durable une faible variabilité de ses résultats par référence à un niveau considéré comme normal.

Les formes du lissage des résultats se présentent à travers la figure suivante :

Figure N°01 : Formes du lissage des résultats.



Source : Réalisée par nos soins conformément à ce qui précède.

3 La comptabilité créative :

La comptabilité créative ou comptabilité d'intention est un concept d'origine anglo-saxonne qui a fait son apparition autour des années 70. Le concept de "comptabilité créative" est probablement né de la traduction anglaise de « creative accounting ».

Ce concept reste un peu flou, selon Jameson, (1988)¹ : « *la comptabilité créative ne va pas à l'encontre de la loi. Elle travaille à la fois dans l'esprit de la loi et des normes comptables mais il est clair que c'est contre leur esprit....C'est essentiellement une manière d'utiliser les règles, la flexibilité procurée par ces règles et leurs imprécisions pour rendre les états financiers différents de ce qu'ils auraient été dans le strict respect de la règle...* ».

Plusieurs auteurs ont cependant donné une définition de la comptabilité créative, Colasse (1995)² rappelle que sous ce concept, on désigne « *les pratiques d'information comptable, souvent à la limite de la légalité, de certaines entreprises, qui en se jouant de la réglementation et la normalisation, cherchent à enjoliver l'image que la comptabilité donne de leur situation et de leurs performances économiques et financières* ».

D'après Raybaud et Teller, (1997)³ : « *la comptabilité créative est un instrument d'amélioration des comptes, un support et une conséquence de l'ingénierie financière et fiscale* ».

La comptabilité créative peut, par exemple, être vue comme un concept positif désignant une adaptation intelligente de la norme à une situation originale dans ce cas elle donne aux comptables la possibilité de s'extraire de leur logique « conservatrice » pour leur offrir l'opportunité de démontrer leur adaptabilité, ou un concept négatif proche de la fraude. Ainsi,

¹ Florence Delesalle, « Réalités de la comptabilité créative », page 05.

² Idem, page 04.

³ Idem, page 05.

Il ne faut pas confondre la comptabilité créative avec les notions voisines telles que la fraude qui est illégale et qui n'a rien de créatif. De plus, son champ d'application est plus large que celui de la gestion des résultats. Notons enfin que la comptabilité créative doit être distinguée du lissage des résultats.

Toutefois, Les opérations de comptabilité créative peuvent être identifiées comme un processus d'innovation et d'imagination comptable, mais également comme des techniques d'habillage et de falsification des comptes.

4 Nettoyage des comptes :

L'apurement des comptes, radiations abusives ou nettoyage des comptes et « big bath accounting » en anglais a généralement des liens proches avec le lissage des résultats «*il consiste à publier une perte très importante sans commune mesure avec les résultats économiques de l'entreprise. Ce mode de gestion semble être favorisé dans les périodes de stress organisationnel (changement de dirigeant, réorganisation)* »¹.

Le nettoyage des comptes est une stratégie de l'équipe de gestion souvent effectués au cours d'une mauvaise année afin que l'entreprise puisse améliorer artificiellement les revenus de l'année suivante. Il consiste à manipuler le compte de résultat d'une entreprise pour que les résultats médiocres paraissent encore plus médiocres afin d'améliorer les résultats futurs.

5 Habillages des comptes :

L'habillage de bilan ou de comptes, « window dressing » en anglais. Englobe l'ensemble des opérations financières et comptables effectuées à la fin de l'exercice étant purement arbitraire et liées à la date de clôture des comptes ou aux calculs des impôts, visant à embellir les états financiers. Selon Breton et Taffler, (1995)² : « *c'est le résultat de choix parmi les différents principes comptables ou les méthodes de présentation, fait par les dirigeants dans l'optique de tromper les utilisateurs des comptes publiés. Les comptes manipulés se conforment à la lettre à la loi et aux normes mais pas forcément à leur esprit* ».

En opération d'habillage des comptes l'entreprise pourra prévoir ou déferer la comptabilisation de certaines charges ou produits afin de modifier le niveau de résultat. Ce n'est qu'un déplacement de résultat dans le temps, et en aucun cas globalement modifié. Les charges et produits constatés d'avance sont également une source d'ajustement, une évaluation plus ou moins restrictive a des conséquences directes sur le résultat de l'exercice.

¹ Jeanjean, T, « Incitations et contraintes à la gestion du résultat », 2001, pages 61-76.

² Florence Delesalle, op.cit, page 05.

6 La fraude :

Emprunté du latin "fraus, fraudis" qui signifie à la fois erreur et provocation à l'erreur c'est-à-dire "tromperie". Le mot "fraude" dans un sens plus large s'applique à tous les procédés déloyaux tendant à un résultat incorrect ou irrégulier¹.

La fraude est définie selon la norme internationale d'audit ISA 240 relative aux obligations de l'auditeur en matière de fraudes : « *un acte intentionnel commis par une ou plusieurs personnes parmi les membres de la direction, les responsables de la gouvernance, les employés ou des tiers. Cet acte implique le recours à des manœuvres trompeuses dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal* »².

Donc, la fraude est une action accomplie de mauvaise foi, tromperie ou falsification. Par conséquence, elle est punie par la loi. Selon Merchant (1987)³ la fraude c'est aussi : « *la falsification ou la modification de documents, la suppression d'opérations dans les archives, l'enregistrement d'opérations faussées ou la dissimulation des données importantes* ».

Cependant, la fraude se diffère de l'erreur en ce que cette dernière se produit involontairement dans les informations comptables et financières. On distingue :

6.1 Les détournements d'actifs :

Il s'agit du vol de biens ou de fonds appartenant à l'entreprise, portant généralement sur des éléments monétaires (détournement de la trésorerie de l'entreprise), mais peut également concerner d'autres éléments d'actifs tels que les stocks, les immobilisations ou les créances clients.

6.2 La fraude comptable :

C'est la présentation intentionnelle des comptes ou informations financières ne représentant pas la réalité économique de l'entreprise. Elle peut porter sur :

- Les comptes statutaires ou les comptes consolidés ;
- Les données de gestion internes à l'entreprise (reporting, tableaux de bord) ;
- Les données financières communiquées au tiers (communication financière).

¹ KHORIBI Amjed , « La fraude et l'évaser fiscale » , Mémoire de fin d'étude de 3e cycle IEDF, 18ème promotion, Algérie, p 10.

² Norme (ISA 240), paragraphe 11 (A), éditions des normes internationales de contrôle de qualité, d'audit, d'examen limité et d'autres missions d'assurance et de services connexes, édition 2010, La Fédération Internationale des Comptables, première section

³ Belkaoui A, « The Coming Crisis in Accounting », Quorum Books, New York, 1989.

Ce type de fraude entraîne la manipulation des informations chiffrées afin de tromper le lecteur sur la situation patrimoniale et/ou la performance économique de l'entreprise.

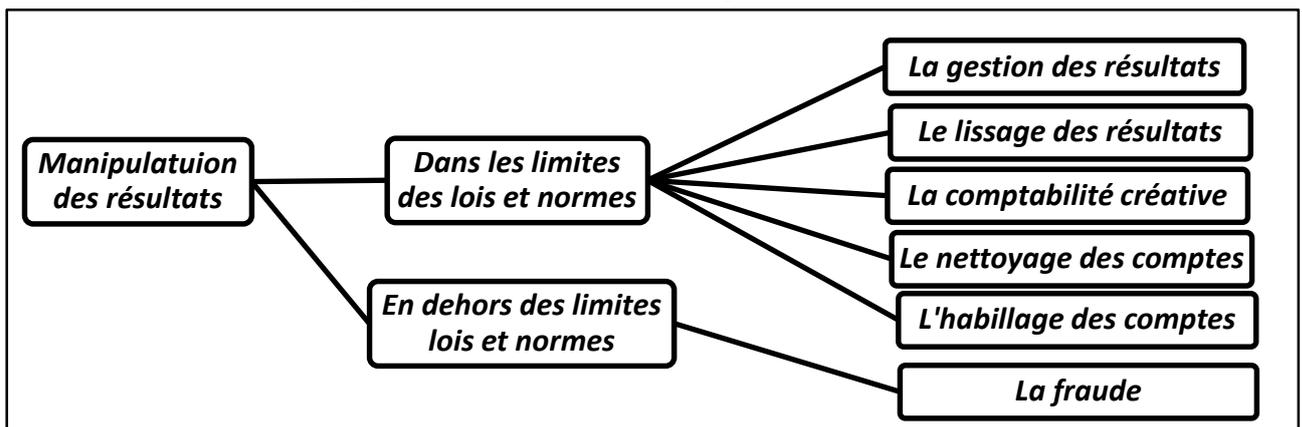
7 La manipulation des résultats :

En analysant les définitions précitées, nous avons identifié quelques définitions du champ des manipulations, combines et fraudes dans les états financiers. Cependant, il faut dissocier fréquemment les manipulations qui restent conformes aux lois et aux normes des manipulations qui ne sont pas conformes (fraudes). Pour B. Colasse (1995)¹, la manipulation des résultats « sont des pratiques d'information comptable, souvent à la limite de la légalité, de certaines entreprises qui, en se jouant de la réglementation et de la normalisation, cherchent à enjoliver l'image que la comptabilité donne de leur situation et de leurs performances économiques et financières ». Pour H. Stolowy (1999)², « c'est un ensemble de procédés visant à modifier le niveau de résultat dans un souci d'augmentation ou de minimisation, ou la présentation des états financiers, sans que ces objectifs s'excluent mutuellement ».

Cependant, la notion de manipulation s'étend à la fois à la maximisation, à la minimisation, au lissage des résultats et à la fraude financière. Les manipulations ne se limitent pas au compte de résultats, elles incluent aussi les bilans et les tableaux de flux.

Dans la pratique, la manipulation des résultats associe des pratiques conformes aux lois et aux normes et des pratiques frauduleuses. Le schéma ci-dessous résume ce qui précède.

Figure N°02 : Formes de manipulation des résultats.



Source : Réalisée par nos soins conformément à ce qui précède.

On s'intéresse en ce qui suit aux origines, techniques et impacts des manipulations des résultats.

¹ Colasse, B., « Les voies de la recherche en comptabilité financière. In Enseignements et recherches en gestion. Evolutions et perspectives » : Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1995, pages 297-307.

² Stolowy, H., Breton, G. « La gestion des données comptables », (2003), Pages 125-151.

Section 02 : Les origines de la manipulation des résultats.

L'étude des origines du phénomène de manipulation des résultats nécessite une analyse du comportement des acteurs intervenants dans le marché ainsi qu'une analyse des facteurs susceptibles de pousser les acteurs à engager dans ce genre de pratiques.

Les facteurs explicatifs de la gestion des résultats comptables sont multiples et peuvent agir de manière incitative ou contraignante¹.

1 Les acteurs intervenant dans la manipulation des résultats :

Le dirigeant étant l'acteur principal dans le domaine de la manipulation des résultats, son principal problème réside dans la répartition de la rente de l'entreprise entre les différentes parties prenantes (actionnaires, banquiers, salariés, clients, fournisseurs). Les dirigeants ont la possibilité de favoriser l'intérêt d'une catégorie de parties prenantes, mais cela implique une augmentation de contestation par les autres parties prenantes.

Plusieurs auteurs peuvent influencer la décision prise par les dirigeants :

- **Les investisseurs** : Les actionnaires et les obligataires (potentiels et actuels), les créanciers ;
- **Les intermédiaires** : Courtiers, Analystes, Agents de change et auditeurs ;
- **Autres parties prenantes** : Syndicats, Clients et Fournisseurs ;
- **Dans la société on trouve** : L'état et l'administration fiscale ;
- **Au sein de l'entreprise on trouve** : Les salariés.

Le centre d'intérêt de chaque groupe d'acteurs génère une motivation pour la manipulation des résultats.

2 Les motivations de la manipulation du résultat :

La théorie positive de la comptabilité initiée par Watts et Zimmerman (1986)² a pour objectif d'expliquer les pratiques comptables. Les motivations susceptibles d'exercer une influence au niveau des choix comptables développés par cette théorie sont essentiellement l'existence de contrats de rémunération, de dette ou de coûts politiques.

2.1 La minimisation des coûts politiques :

Les dirigeants sont incités à gérer les résultats à la baisse afin de minimiser les coûts politiques résultant de pressions exercées non seulement par le législateur mais aussi par

¹ Jeanjean, op.cit, Pages 61-76.

² Watts. R et J. Zimmerman, « Positive Accounting theory: a ten year perspective », Vol 242, 1986, pp. 30-33.

l'opinion publique et/ou des groupes tels que les syndicats, les associations écologiques, de consommateurs, etc. Dans cette perspective, les dirigeants seraient d'autant plus incités à gérer les résultats à la baisse que la visibilité politique de leur entreprise est grande¹.

L'intensité de ces coûts politiques est mesurée par plusieurs variables, tels que la position concurrentielle, la taille, le risque ou l'appartenance à des secteurs très concentrés.

Prenant l'exemple du contexte de risque, les entreprises de grandes tailles réalisent des bénéfices comptables élevés et ont aussi la capacité à financer le budget de l'état par le biais de la fiscalité, donc elles sont plus sensibles politiquement que les firmes de petites tailles, alors elles font recours à des méthodes comptables pour réduire le résultat.

2.2 Les contrats d'endettement :

Ce contrat conclu entre l'entreprise et ces créanciers, préconise des motivations pour gérer les résultats à la hausse afin d'accroître la rentabilité, de rassurer les différentes parties prenantes quant à leur rentabilité et d'éviter donc toute violation des conditions contractuelles.

2.3 Les contrats de rémunérations :

Les dirigeants sont ainsi incités à gérer les résultats à la hausse dans le but de maximiser leur fonction d'utilité lorsque la rémunération managériale est étroitement liée à la valeur des titres et à la détention d'options d'achat d'actions.

3 Les motivations fondées sur la gestion des résultats par les seuils :

Dans ce contexte, Burgstahler et Dichev (1997)² ont démontré que les dirigeants essayent d'atteindre un seuil prédéterminé, on distingue :

3.1.1 Seuil des variations nulles :

Les dirigeants gèrent les résultats de manière à diffuser des résultats en augmentation régulière afin d'éviter de publier de faibles diminutions de résultat.

3.1.2 La volonté d'atteindre les Prévisions des analystes financiers :

Dans ce contexte, les entreprises évitent de publier des résultats inférieurs aux attentes des analystes.

¹ Marie-Anne Verdier et Jennifer Boutant, « Les dirigeants gèrent-ils les résultats comptables avant d'annoncer une réduction d'effectifs ? » le cas des entreprises françaises cotées, page14.

² Burgstahler, D. et Dichev, I., (1997), « Earnings management to avoid decreases and losses. », pp. 99-126.

3.1.3 Le seuil du résultat nul :

Les entreprises dont leurs résultats sont légèrement négatifs sont incitées à manipuler les résultats à la hausse afin d'afficher un léger bénéfice et d'éviter de publier des pertes.

4 La souplesse des normes comptables :

La flexibilité qu'offrent les normes comptables dans le choix et l'application des méthodes comptables, pourrait permettre aux entreprises de bénéficier de certaines marges de liberté laissées à l'appréciation discrétionnaire des managers¹.

5 Premiers appels publics à l'épargne :

L'introduction en bourse est souvent un contexte d'asymétrie d'information et le besoin important des investisseurs et des analystes financiers à l'information publiée par l'entreprise est une motivation importante aux dirigeants pour manipuler les résultats.

Selon Burgstahler et Eames (1998)² les dirigeants manipulent les résultats à la hausse pour donner une meilleure image de leurs entreprises, de sorte que les prix des titres atteignent leur valeur maximale, augmentant ainsi le cours d'achat et améliorant leurs richesses.

6 Changement des dirigeants :

Le changement de dirigeant est une motivation à manipuler le résultat comptable. Pourciau (1993)³ stipule que le dirigeant sortant peut augmenter les résultats pour maximiser son profit. Par contre, le prochain dirigeant pourrait réduire les résultats dans l'année de changement de direction afin d'augmenter dans l'année suivante.

Selon Mard et Marsat (2009)⁴ les dirigeants ont tendance à gérer leurs résultats à la hausse avant leur départ. En revanche, les nouveaux dirigeants tendent à minimiser les résultats de l'exercice de succession, quitte à publier des pertes, afin d'attribuer la responsabilité de ces pertes aux dirigeants sortants et de bénéficier ainsi de la hausse des résultats subséquents. En outre, les dirigeants maximisent les résultats afin d'empêcher ou retarder leur sortie dans le cas de faible performance.

¹ AMOKRANE Mustapha et Sabrina RASDI, « Effet des pratiques de la comptabilité créative sur la profitabilité des entreprises », page 148.

² Burgstahler et Eames, "Management of earnings and analysts' forecasts", University of Washington, 1998.

³ Pourciau, S, « Earnings Management and Nonroutine Executive Changes », , Vol 16, 1993, pp. 317-336.

⁴ Mard, Marsat « La gestion du résultat comptable autour d'un changement de dirigeant en France », 2009, pp 141-170.

7 Minimisation des impôts :

Le système fiscal est l'un des facteurs incitant à la manipulation du résultat. Selon Guenther (1994)¹ les dirigeants d'entreprise sont encouragés à manipulé les résultats à la baisse afin de payer moins d'impôt.

Ce phénomène est n'est pas constaté dans les entreprises qui n'exposent pas une charge fiscale élevée, selon A. LAFFER « *une pression fiscale élevée alourdit les coûts de l'entreprise et par conséquent décourage l'entreprise à se développer et l'oblige à frauder* »². Dans le même ordre d'idées, M.V.TANZI écrit « *plus les taux d'imposition sont élevés, plus forte est la tentation de s'y soustraire. Et plus les taux d'imposition augmentent, plus l'honnêteté se paie cher...* »³.

8 Regroupement des entreprises :

Erickson et Wang (1999)⁴ constatent que l'opération de fusion et d'acquisition est une incitation à la manipulation du résultat. Cela afin de maximiser la valeur des actions émises grâce à une manipulation des résultats à la hausse, ainsi que la manipulation du résultat permet de diminuer les coûts d'acquisition.

9 Autres origines :

Il existe également d'autres facteurs susceptibles d'être à l'origine de la manipulation des résultats, tels que :

- Des circonstances exceptionnelles pouvant menacer la profitabilité ou la pérennité financière de l'entreprise ;
- L'impossibilité pour le manipulateur de répondre au degré d'exigence des marchés, des tiers ou de sa hiérarchie ;
- Réduire le personnel pour économiser de l'argent.

¹ Guenther, D. A., (1994), « Earnings Management in Response to Corporate Tax Rate Changes: Evidence from the 1986 Tax Reform Act », *The Accounting Review*, Vol 69, No 1, pp 230-243.

² EL ABDAIMI M., « Maroc : Pays émergent ? », *BERIPIE*, 2001, p. 8.

³ Article de la revue « Finances et développement », vol 20 n°4 décembre 1983, p. 10.

⁴ Erickson, M. Wang, S, « Earnings lanagement by acquiring firms in stock for stock mergers », (1999), pp 149-176.

Section 03 : Les techniques de la manipulation des résultats.

Afin d'induire en erreur, plusieurs techniques de manipulation qui subdivisent en deux parties peuvent être déployées. Certaines manipulent les résultats dans les limites des lois et normes, elles sont considérées comme légales. D'autres sont illégales et engendrent des sanctions. Ci-dessous, nous allons illustrer quelques techniques.

1 Les manipulations légales :

De nombreuses techniques visant à manipuler les résultats dans un cadre légal sont utilisées, notamment :

1.1 La manipulation des activités réelles :

En utilisant cette technique, les décisions prises par les dirigeants ont un impact sur les flux de trésorerie et par conséquent sur le résultat. Elle porte sur :

- Les activités d'exploitation ;
- Les activités d'investissement ;
- Les activités de financement.

1.1.1 Les techniques basées sur les activités d'exploitation :

Par activités d'exploitation on désigne principalement les activités génératrices de produits pour l'entreprise et toutes autres activités ne faisant pas partie des activités d'investissement ou de financement. Nous nous référons à la modélisation de Rowchowdhury (2006)¹. Il se focalise sur trois modalités de manipulations des activités réelles à savoir :

1.1.1.1 La gestion ou l'accélération des ventes :

L'accélération des ventes peut se faire de plusieurs manières, à titre d'exemple, le recours à des réductions des prix afin de réaliser des ventes additionnelles ou à accélérer les ventes de l'exercice suivant dans l'exercice en cours (augmentation des taux de remises) durant une période limitée. Cette technique permet d'augmenter le bénéfice permettant aux dirigeants d'atteindre les objectifs préalablement fixés.

Il convient de noter que l'accélération des ventes entraîne également une augmentation des coûts, d'où la possibilité de recourir à d'autres techniques de manipulation (surproduction, réduction des dépenses discrétionnaires, etc.).

¹ Roychowdhury. S, "Earnings management through real activities manipulation", 2006, pp 335–370.

1.1.1.2 La surproduction :

La surproduction consiste à produire plus que la demande prévue, ce qui améliore le résultat d'exploitation. Cependant, lors de la production, les charges fixes doivent être supportées par l'entreprise quel que soit le niveau de production.

1.1.1.3 La réduction des dépenses discrétionnaires :

Les dirigeants des sociétés peuvent procéder à la gestion du résultat en faisant recours à la réduction de certaines dépenses dites discrétionnaires, parmi lesquelles on trouve :

- Les dépenses de marketing, de recherche et développement ;
- Les dépenses administratives et autres frais généraux (charges de formation du personnel, entretiens, voyages, réceptions, etc.) ;
- Les dépenses de distributions (emballages, transport...).

1.1.2 Les techniques basées sur les activités d'investissement¹ :

Les activités d'investissements concernent l'acquisition et la cession d'actifs à long terme, et de tout autre actif qui n'est pas inclut dans les équivalents de liquidité. On distingue entre deux catégories de cession, la cession réelle et la cession artificielle.

1.1.2.1 La cession réelle :

La cession d'actifs figure parmi les décisions de gestion qui améliorent le résultat ordinaire, mais à condition que cette cession génère une plus-value. Elle consiste à céder des actifs avec des conditions avantageuses qui pourraient être étendues à des cessions de titres de placements génèrent des plus-values comptabilisées en résultat.

De plus, le moment de la cession des actions dépend de la volonté du manager d'agir positivement ou négativement sur le niveau du bénéfice.

1.1.2.2 La cession artificielle : le cas du lease-back (cession-bail) :

La cession d'une immobilisation est qualifiée d'artificielle (cas du lease-back), lorsque elle est vendue puis reprise en location par le vendeur.

Cette technique permet d'améliorer le fonds de roulement du fait d'une diminution des immobilisations et de dégeler des capitaux immobilisés qui peuvent être réinvestis dans des actifs plus productifs.

¹ AMFAM et REMERG, "The euro-mediterranean economics and finance review", volume 1, numéro 4.

1.1.3 Techniques basées sur les activités de financements :

La Baume et Stolowy (1993)¹ ont cité une série de techniques d'ingénierie financière utilisées par les entreprises, leur permettant notamment de rendre la trésorerie positive (escompte, cession des créances professionnelles, titrisation, etc.), d'effacer les dettes ou de les transférer hors du bilan de l'entreprise (la défaisance) et d'augmenter le capital sans effet de dilution (émission de titres subordonnés à durée indéterminée).

1.2 Le lissage des résultats :

Contrairement à la gestion des résultats qui consiste à gérer le résultat en fonction des objectifs tracés par les dirigeants soit à la hausse ou bien à la baisse, le lissage des résultats consiste à réduire la volatilité des résultats afin de modifier le risque perçue par les parties prenantes de l'entreprise. Les principales techniques utilisées pour lisser le résultat comptable sont :

- Estimation des retours de marchandises vendues ;
- Estimation des créances douteuses ;
- L'évaluation de la dépréciation des stocks ;
- Estimation du coût de la garantie ;
- Estimation de la charge de retraite ;
- L'annulation d'un plan de retraite ;
- Estimation du pourcentage d'avancement pour les contrats à long terme.

1.3 L'application de la politique comptable :

Au sens strict, la politique comptable recouvre l'ensemble des choix faits par les dirigeants afin d'agir sur les nombres comptables dans le dessein de façonner le contenu ou la forme des états financiers publiés, tout en respectant des contraintes réglementaires. La politique comptable s'inscrit dans une double logique d'optimisation des choix et de communication financière de l'entreprise avec son environnement.

Selon une acception extensive, la politique comptable recouvre un champ plus vaste comprenant Casta (1997)² :

- Le choix (ou la modification) des méthodes d'évaluation relatives aux états financiers annuels, consolidés ou semestriels, et incluant plus particulièrement le choix de modélisation de la juste valeur des actifs et des passifs ;

¹ La Baume C. de et Stolowy H, « Techniques financières : enregistrement et impact sur l'analyse des comptes », Revue fiduciaire comptable, no 184, 1993, p. 22-40.

² Jean-François Casta et Olivier Ramond, « Politique comptable des entreprises », 2009, Page 1152.

- Le choix (ou la modification) des méthodes de présentation des états financiers annuels, consolidés ou semestriels ;
- La détermination du volume et du degré d'agrégation de l'information publiée dans les états financiers et plus particulièrement dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés ;
- La détermination de l'information publiée dans le rapport de gestion relatif aux comptes annuels (ou consolidés) ainsi que dans le rapport semestriel à la charge des sociétés cotées ;
- La détermination de la date de divulgation de l'information financière ;
- La publication volontaire d'états financiers facultatifs ou d'informations relatives à la marche de l'entreprise ;
- Le choix (ou le changement) des auditeurs externes ;
- Le choix du format de reporting et des indicateurs de performance (résultat net, résultat opérationnel).

1.4 La comptabilité créative :

Hervé Stolowy¹ a établi plusieurs tableaux qui ont pour but de dresser une typologie des procédés utilisés pour atteindre les objectifs fixés, classés en fonction de leur impact sur la mesure du résultat, la présentation du compte de résultat ou la présentation du bilan dont nous allons citer quelques exemples :

1.4.1 Procédés ayant un impact sur la mesure du résultat :

- Incorporation de charges financières au coût de production d'immobilisations par l'entreprise, pour augmenter le résultat l'année du transfert de charges et diminuer l'année du transfert et les années suivantes par le biais de l'amortissement de l'immobilisation produite ;
- Au moment de l'établissement du plan d'amortissement, il existe de nombreux choix et possibilités :
 - Déterminer une durée probable d'utilisation ;
 - Retenir une valeur résiduelle ;
 - Tenir compte des cadences d'utilisation ;
 - Retenir des unités d'œuvres physiques...

¹ Hervé Stolowy, « Comptabilité créative », page9-17.

Pour une modification selon l'option du montant de la dotation aux amortissements, d'où une modification de la répartition dans le temps de la charge d'amortissement ;

- Sous-évaluation (ou surévaluation) des provisions pour dépréciation de titres de participation, permise notamment par l'existence de nombreuses méthodes d'évaluation. Pour augmenter (ou réduire) le résultat au moment de la dotation ;
- Réviser le plan d'amortissement, par exemple en augmentant (ou en réduisant) la durée résiduelle d'amortissement ;
- Actualisation des créances à terme non productives d'intérêts ;
- Incorporation du coût de la sous-activité dans la valorisation des stocks. Pour transférer la perte de sous-activité sur l'exercice suivant, la Majoration du résultat de l'exercice en cours et la diminution du résultat de l'exercice suivant ;
- Incorporation de charges financières au coût de production des stocks....etc.

1.4.2 Procédés ayant un impact sur la présentation du compte de résultat :

- Obtention de subventions d'exploitation pour diminuer le chiffre d'affaire ;
- Recours à du personnel intérimaire pour diminuer la valeur ajoutée.

1.4.3 Opérations ayant un impact sur la présentation du bilan :

- Recours au crédit-bail car l'endettement afférent au crédit-bail n'apparaît pas dans le bilan ;
- Émission de titres hybrides dont la classification entre capitaux propres et dette est délicate pour la modification du ratio d'endettement et de la rentabilité des capitaux propres ;
- Escompte d'une lettre de change ou d'un billet à ordre pour diminuer le besoin en fonds de roulement et augmenter la trésorerie.

2 Les manipulations illégales (la fraude) :

La fraude consiste, entre autres, en la falsification ou la modification des dossiers et documents, détournement d'actifs, annulation des effets des opérations des dossiers et documents, la comptabilisation des opérations fictive et mauvaise application des politiques de comptabilité.

Cependant, compte tenu des besoins du chapitre suivant on s'intéresse on ce qui suit aux techniques visant à éluder l'impôt. Autrement dit, aux techniques de la fraude fiscale. De ce fait, nous allons signaler les techniques plus fréquentes.

2.1 Les majorations artificielles de produits :

Il existe plusieurs méthodes dans ce type de fraude, notamment :

2.1.1 Factures fictives :

La technique d'enregistrement des factures fictives en comptabilité s'inscrit dans le cadre de la constatation des revenus fictifs, ce qui conduit à la comptabilisation injustifiée des factures pour améliorer artificiellement le résultat d'une entreprise. C'est un moyen simple pour les entreprises maîtrisant la facturation, en particulier celles prestataires de services¹. Cela se fait en enregistrant d'une contrepartie peuvent être de plusieurs natures :

- La comptabilisation de créances dans un compte client existant ;
- La création d'un compte client fictif ;
- L'enregistrement ou le transfert vers un autre compte débiteur au bilan (TVA, Compte courant, débiteurs divers, etc.).

Pour rendre la découverte de ces écritures difficile, de nombreux comptes débiteurs seront comptabilisés en contre partie des produits fictifs. Ce qui nécessite au fraudeur de tenir une comptabilité en parallèle pour conserver les montants réels, et de faire des écritures de rajeunissement.

Une autre technique consiste à solder une facture fictive à l'aide du règlement d'une facture réelle.

2.1.2 Non-respect du principe de séparation des exercices :

En maintenant ouverts les journaux comptables à la fin de la période comptable et en continuant à comptabiliser sur l'exercice précédent des ventes qui concernent l'exercice en cours. Aussi, en anticipant la comptabilisation d'une vente rattachée à un exercice futur².

Pour rendre la découverte de ces écritures difficile, le fraudeur falsifie les bons de livraison ou il déplace la marchandise durant l'inventaire physique dans le cas du contrôle physique du stock pour justifier la réalisation de la vente.

2.2 La dissimulation des charges :

Outre que le non-respect du principe de séparation des exercices dans le cas des ventes est qui utilisé d'une façon identique pour les charges de l'entreprise. Il existe aussi :

¹ Ouaniche, Mikaël, « La fraude en entreprise : Comment la prévenir, la détecter, la combattre », 2015.

² Idem.

2.2.1 Non enregistrement des factures fournisseurs :

Consiste à omettre la comptabilisation de certaines factures de fournisseurs, qui est difficile à mettre en œuvre à cause de la nécessité de constatation d'un sortite de liquidité au moment du règlement, ce qui exige au fraudeur de comptabiliser ce règlement au débit d'un autre compte créditeur (un autre fournisseur, un compte créditeur divers, un compte de TVA)¹.

2.2.2 Activation des frais :

En portant à l'actif certains frais qui devant être en principe obligatoirement comptabilisés en charge.

2.2.3 La pratique d'amortissement² :

Parce que les amortissements sont des charges d'exploitation déductibles, les fraudeurs peuvent exploiter l'occasion pour réduire la base imposable, en procédant notamment à :

- L'application des taux excessif non autorisé ;
- Utilisation des montants en TTC alors que normalement ils doivent être en HT ;
- Déduction des amortissements de biens fictifs, ou l'amortissement de biens totalement amortis.

2.3 Surévaluation des actifs (les constatations d'actifs fictifs) :

Consiste à gonfler la valeur des actifs en vue d'améliorer artificiellement la présentation du patrimoine de l'entreprise et de fausser l'appréhension par les tiers du niveau de solidité de la structure³, en reposant principalement sur :

- La surévaluation des immobilisations (incorporelles, corporelles et financières) ;
- La surévaluation des stocks ;
- La surévaluation des créances d'exploitation.

2.4 La déconsolidation de certaines pertes ou de certains risques :

Certaines opérations en raison de leur complexité entraînent des fraudes comptables qui peuvent se caractériser par :

- Le non-respect des obligations de retraitements ;
- L'omission dans l'annexe des engagements hors bilan liés à ces opérations ;
- Le non-respect des règles de consolidation de certaines entités.

¹ Ouaniche, Mikaël, Op.cit.

² Temine Abderrahim et Yacine Karim, « Pratiques du contrôle fiscal face aux phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale », Mémoire de fin de cycle, Année universitaire : 2017-2018, page 27.

³ Ouaniche, Mikaël, Op.cit.

2.5 L'enregistrement d'une charge fictive permettant de justifier d'un décaissement frauduleux :

Consiste à comptabiliser une charge fictive puis à organiser son règlement par un enregistrement régulier, les procédés les plus pratiqués sont :

2.5.1 Enregistrement de fausses factures :

Consiste à enregistrer des factures contenant des informations erronées tels que un faux numéro du facture, une fausse adresse ou un faux taux du TVA ...etc.

Ou la justification de plusieurs enregistrements comptables par la même facture.

2.5.2 Salaires fictifs :

Consiste à verser des salaires fictifs à des personnes qui ne travaillent pas réellement dans l'entreprise.

2.6 Les techniques de fraude fiscale spécifiquement internationales :

Consiste à majorer le prix d'achat à l'étranger et à minorer les prix de vente à l'exportation.

A priori, il n'existe pas de liste exhaustive des procédés de la fraude fiscale. Parce qu'ils sont multiples et variés, ils évoluent avec le temps en raison de l'imagination des fraudeurs sachant que « *L'imagination du fisc est sans doute moins grande que l'imagination des fraudeurs* »¹. Néanmoins, quel que soit la technique utilisée les conséquences dont elle procure sont importantes.

¹ A. Ymnach, « cours droit fiscal », (enseignante à l'IEDF), p 3.

Section 04 : La manipulation des résultats : réalité et conséquences.

Comme pratique menée par les dirigeants d'entreprises, la manipulation des résultats n'a pas cessé d'exister dans le monde. En raison de son développement qui semble tire sa source de plusieurs facteurs, de nombreuses conséquences néfastes affectent notamment les différents utilisateurs de l'information comptable et financière ont été constatées.

1 Réalité :

La manipulation des résultats est un phénomène mondial qui touche tous les pays, mais la forme qu'elle prend diffère d'un pays à l'autre.

1.1 La manipulation des résultats dans les pays développés :

La manipulation des résultats est une réalité dans les pays développés où de nombreux scandales financiers ont eu lieu dans ces pays «Etats-Unis (Xerox(2000), Enron(2001), Tyco, WorldCom(2002), en Europe (Parmalat en Italie), aux Pays-Bas (Ahold) ».

Cependant, plusieurs études ont témoigné ce phénomène dans les pays développés. Gaétan Breton et Jean-Pierre Chenail¹ à travers un échantillon de 585 entreprises canadiennes, pour un nombre minimal d'années fixé à 5, de 1987 à 1991 ont montré qu'une proportion importante d'entreprises s'adonnerait au lissage des bénéfices.

Anisi, Masako, Porjalali et Saudagara (1998)² se sont penchés à analyser les facteurs qui influencent les choix comptables des gestionnaires japonais. L'étude a observé que les gestionnaires japonais gèrent les accruals³ à la hausse pour attirer du financement externe et augmenter leurs bonis comme leurs collègues nord-américains.

Afin d'apporter une vision unique sur les tendances et l'évolution de la fraude en entreprise en France, en Europe de l'Ouest et dans le monde, une enquête mondiale sur la fraude en entreprise menée par le cabinet d'audit et de conseil PWC (PricewaterhouseCoopers)⁴ réalisée auprès de plus de 6 000 entreprises dans plus de 100 pays.

L'enquête a ressorti que la fraude demeure une préoccupation majeure des entreprises dans le monde et, plus particulièrement, en France puisque plus d'une entreprise sur trois ayant participé dans l'étude dans le monde (36%) et, plus de deux tiers des entreprises en France

¹ Gaétan et Jean-Pierre, « Une étude empirique du lissage des bénéfices dans les entreprises canadiennes ».

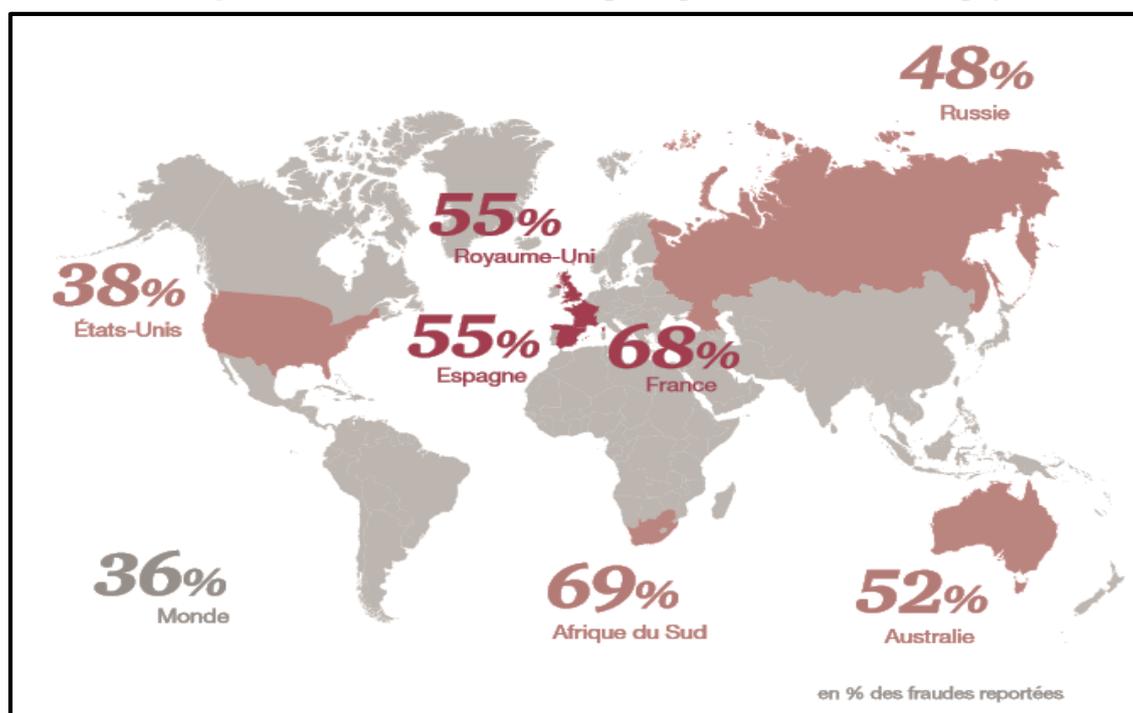
² Masako, D.N., H. Porjalali et S. Saudagara, "Earnings Management in Japanese Companies", 1998, pp313-334.

³ Le terme anglais "accruals" n'a pas actuellement de traduction en français. Ce terme signifie "accumuler", il est parfois traduit par l'expression : "produit et charges calculés" (Dumontier et Raffournier, 1999). En effet, les accruals modifient la temporalité des résultats annoncés.

⁴ PWC, « La fraude explose en France La cybercriminalité au cœur de toutes les préoccupations », édition 2016.

(68%) déclarent avoir été victimes d'une fraude au cours des 24 derniers mois de ceux de l'étude.

Figure N°03 : Taux de fraude reporté pour une sélection de pays.



Source : La fraude explose en France.¹

1.2 La manipulation des résultats dans les pays sous-développés :

La manipulation des résultats ne se limite pas uniquement dans les pays développés, les pays sous-développés partagent également ce phénomène.

Vanghah² a étudié les raisons qui poussent les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative, en s'appuyant sur 30 entretiens réalisés auprès de six catégories d'interviewés répartis comme suit :

- **Responsables et Dirigeants d'entreprises** : Auditeur interne, Auditeur externe, Contrôleur de gestion, Gestionnaire, Directeur, Chef comptable et Comptable.
- **Analystes** : Analyste commercial, Chef du service rapprochement bancaire et Analyste financier.
- **Professionnels de la comptabilité** : Expert-Comptable.

Les résultats de cette étude ont montrés que la motivation majeure évoquée est celle de la minimisation des impôts. Ce souci a été relevé par la plupart des personnes qu'il a interrogées.

¹ PWC, op.cit.

² Vanghah, « Les motivations des pratiques de la comptabilité d'intention en Côte d'Ivoire ».

L'obtention des prêts bancaires demeure la seconde source de motivation des entreprises ivoiriennes.

En Tunisie, des chercheurs se sont penchés sur ce débat. Hamza S.E (2012)¹ observe que les raisons qui poussent les entreprises tunisiennes sont essentiellement à la gestion des résultats sont :

- La minimisation de l'impôt ;
- Le maintien du cours boursier ;
- L'obtention de crédits bancaires ;
- L'intérêt personnel des dirigeants ;
- L'atteinte des objectifs de l'entreprise ;
- La volonté d'écarter un associé et l'insertion sur le marché boursier ;
- La diffusion de la bonne image vis-à-vis de l'environnement extérieur.

1.3 La manipulation des résultats dans le temps :

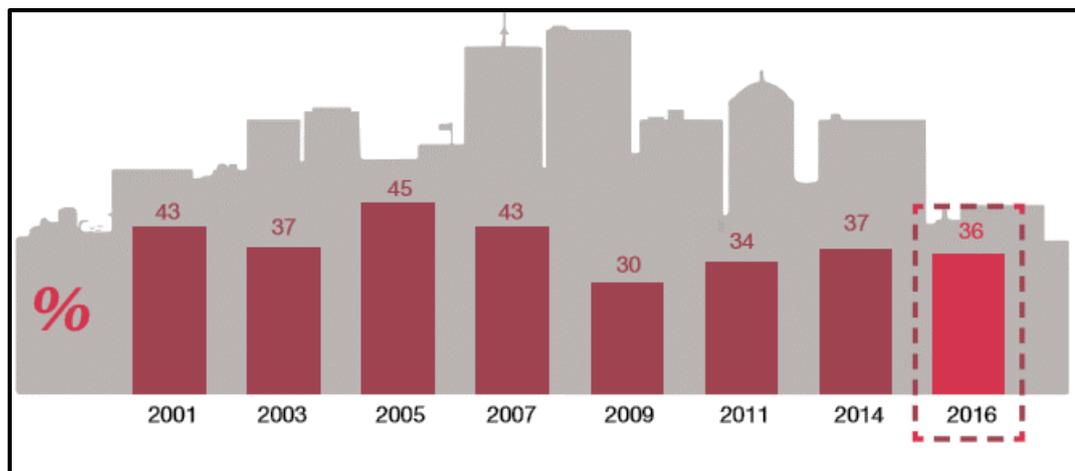
La manipulation des résultats a été une réalité qui a existé dans le passé et demeure de l'être, mais du moment où qu'elle s'effectuait dans la discrétion son ampleur a été difficilement chiffrable avec précision.

Cependant, au cours des dernières années (la fin du 20^{ème} siècle et le début du 21^{ème} siècle), de nombreux scandales financiers ont eu lieu dans le monde des affaires « au Etats-Unis (Xerox(2000), Enron(2001), Tyco, WorldCom(2002), en Europe (Parmalat en Italie), aux Pays-Bas (Ahold) » dont les résultats manipulés ont été très importants, en milliards de dollars. Tous ces crimes sapent l'efficacité des marchés financiers et rendent les utilisateurs de l'information comptable et financière plus craintifs.

Ainsi, d'après l'enquête de PWC², Il ressort des données collectées de l'année 2016 que le taux de fraude se stabilise au niveau mondial depuis plusieurs années comme le montre le graphe ci-dessous.

¹ Hamza S.E, « Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une analyse qualitative », Comptabilité-Contrôle-Audit, 2012, pp 1-28.

² PWC, op.cit.

Figure N°04 : Évolution du taux de fraude reporté au niveau mondial.

Source : La fraude explose en France¹.

En outre, le phénomène de manipulation des résultats prend toujours de l'ampleur à travers l'amélioration continue des techniques de manipulation et le recours davantage aux nouvelles technologies de l'information et l'insuffisance en contrepartie en matière de la réglementation et normes ayant facilité la manipulation et rendu la détection difficile.

1.4 La manipulation des résultats en Algérie :

Dans le contexte algérien, à notre connaissance, sont très rare les recherches qui ont étudiées ce phénomène.

Cependant, LALMI Aicha et BOUHADIDA Mohamed (2018)² ont essayé de détecter l'existence ou l'absence d'une manipulation du résultat comptable dans un échantillon de treize (13) entreprises algériennes sur une échelle de temps de sept (07) ans, soit 91 observations.

Ils arrivent à conclure qu'une proportion importante des entreprises de leur échantillon est incitée à manipuler les résultats à la hausse pour dissimuler les pertes et les baisses de résultats (dans l'échantillon étudiée, 25% ont géré leurs résultats à la hausse pour éviter les pertes de résultats et 28,5% ont géré leurs résultats à la hausse pour éviter les baisses de résultats).

¹ PWC, op.cit..

² LALMI Aicha et BOUHADIDA Mohamed, « La manipulation du résultat comptable : une analyse par les seuils », 2018.

Aussi, Billel BENILLES¹ a étudié le comportement des banques algériennes en matière de gestion des résultats, en réalisant 40 entretiens semi directifs auprès de différents acteurs (Responsables des banques, Responsables administration fiscale, Auditeurs, Experts...) durant la période mai 2013- avril 2014.

Les résultats des entretiens concluent que la gestion des résultats est relativement pratiquée par les banques algériennes. La majorité des personnes interrogées croient que les banques algériennes sont engagées dans des pratiques de gestion des résultats.

En ce qui concerne les motivations des dirigeants des banques algériennes à se livrer à des pratiques de gestion des résultats, les résultats indiquent qu'environ 43% des personnes interrogées considèrent les dividendes comme le principal facteur incitant les dirigeants des banques à adopter ce genre de pratiques.

AMOKRANE Mustapha et RASDI Sabrina (2018)² vérifient l'existence d'un éventuel comportement managérial opportuniste manifesté par la gestion des résultats et analysent l'impact de la correction des résultats sur la profitabilité des entreprises de la Wilaya de Bejaia au cours de la période (2011-2014). Cela en sélectionnant un échantillon de 31 entreprises algériennes de la wilaya de Bejaia, opérant dans différents secteurs d'activité sur une période de quatre ans (2011-2014).

Leurs résultats révèlent que les entreprises de l'échantillon gèrent leurs résultats à la baisse par les choix comptables et par la gestion réelle des résultats.

Cependant, les résultats ont montré que ces entreprises ne lissent pas leurs résultats, mais elles comptent davantage sur la gestion comptable et réelle des résultats à la baisse pour des raisons fiscales consistant à payer moins d'impôts au trésor public ainsi que pour éviter toute négociation difficile avec les salariés au sujet de l'augmentation de leurs salaires. Ceci peut être justifié par le fait que ces entreprises ne sont pas cotées en bourse, et par conséquent elles ne suscitent pas l'attention des analystes financiers et des investisseurs potentiels.

2 Les conséquences de la manipulation des résultats :

Comme tous les phénomènes, la manipulation des résultats engendre également de nombreuses conséquences certaines positives, d'autres négatives.

¹ Billel BENILLES, « La gestion des résultats dans les banques algériennes approche qualitative ».

² Mustapha AMOKRANE et Sabrina RASDI, «Effet des pratiques de la comptabilité créative sur la profitabilité des entreprises. Étude empirique des entreprises de la wilaya de Bejaia (Algérie) », 2018.

2.1 Les conséquences positives :

La manipulation des résultats affect positivement les acteurs impliqués dans cette pratique, en les attribuant des gains potentiels.

Pour les dirigeants, une opération de manipulation des résultats réussie, aboutit à l'atteinte des objectifs fixés : la réduction du cout du capital, création d'avantages fiscaux, l'élimination des coûts politiques le respect des clauses restrictives des contrats de dettes...etc.

Ainsi, l'amélioration des relations avec les créanciers, les salariés et les investisseurs la conservation de postes des dirigeants et l'augmentation de leur rémunération.

En outre, elle permet d'accroître la richesse des actionnaires et obligataires, la conservation des emplois des salariés et l'augmentation de leur rémunération.

De plus, la continuité de l'activité de l'entreprise procure de l'impôt à recouvrir pour l'état. Autrement dit, procure la richesse pour la société.

2.2 Les conséquences négatives :

La manipulation des résultats a également des conséquences négatives importantes :

2.2.1 Les conséquences de la manipulation des résultats sur l'état :

Outre la perte d'emplois « chômeurs à prendre en charge », le gaspillage des ressources et la réduction d'impôt recouvrable dans le cas le cas de découverte d'une manipulation des résultats dans les entreprises, les manipulations frauduleuses essentiellement la fraude fiscale constitue un frein empêchant l'état de mener à bien sa mission de satisfaction du besoin de l'intérêt général. Une manipulation qui réduit les résultats conduit à un manque de recettes dans le budget de l'Etat.

Par conséquence, l'État souffre de pertes de revenus importantes, qui affectent sa capacité à fournir des services qui répondent aux besoins de la communauté.

2.2.2 Les conséquences économiques :

La manipulation des résultats fausse les statistiques officielles, permettant d'évaluer le statut socio-économique des agents économiques en fournissant de fausses informations. Ces statistiques peuvent conduire à un diagnostic erroné et par conséquence à des politiques inappropriées. Cela modifie également l'allocation des ressources pour produire des biens et des services dans l'économie.

Aussi, La manipulation des résultats entraîne une distorsion de la concurrence entre les acteurs économiques. L'entreprise qui manipule ses résultats sera plus performante et

compétitive par rapport à la société par exemple qui dans le même secteur n'utilise pas cette manœuvre.

En outre, la manipulation affaiblit les entreprises, décourage les efforts visant à accroître la productivité et les rendent vulnérables et impropres à la croissance. Par conséquent, elle fausse les structures de certaines personnes morales ou physiques et contribue à la survie d'institutions marginales.

2.2.3 Les conséquences de la manipulation des résultats sur l'entreprise :

Outre la faillite, des poursuites judiciaires et le paiement de pénalités en cas de découverte de manipulation des résultats. La perte de confiance de différentes personnes ayant des relations avec la société (fournisseur, client, employé, actionnaire, etc.), ainsi que la perte d'image et la mauvaise réputation de la société sont l'impact major de telle pratique.

2.2.4 Les conséquences de la manipulation des résultats sur le marché :

En plus du préjudice moral et financier résultant par de telles pratiques, il est essentiel de rappeler le risque qu'elles constituent pour les marchés.

En faussant le jugement de l'utilisateur des états financiers, la manipulation des résultats entame l'efficience des marchés et détourne la bonne allocation des ressources financières

La perte de confiance de la part des actionnaires et des investisseurs est l'impact direct et principal de ces pratiques en plus d'autres impacts secondaires notamment la chute de la capitalisation boursière (pour le cas américaine, Enron par exemple : Le cours de l'action avant la faillite d'Enron a passé d'approximativement 90 à 0,03 dollar)¹.

2.2.5 Les conséquences de la manipulation des résultats sur l'information comptable :

L'information comptable constitue un enjeu pour ses utilisateurs. La manipulation des résultats conduise à la publication d'états financiers « erronés », qu'il s'agisse de manipulations légales ou de fraudes. Ce qui pousse les différents utilisateurs d'informations comptables à s'interroger sur la fiabilité, la transparence et la crédibilité des informations comptables mises à leur disposition.

¹ Sans nom d'auteur, « La non fiabilité des informations comptables et les scandales financiers », page07.

2.2.6 Les conséquences de la manipulation sur le plan social :

Sur le plan social, en plus de la création du chômage la propagation de ce phénomène peut entraîner un manque de confiance de la loi, ainsi qu'à un affaiblissement de la justice et de la démocratie, car le principe de l'équité n'est pas respecté.

Par exemple, en cas de fraude fiscale les personnes économiquement identiques ne supportent pas le même fardeau fiscal. Autrement dit, le principe de l'égalité devant l'impôt n'est pas respecté.

2.2.7 Les conséquences morales de la manipulation des résultats :

Cette pratique amène les honnêtes gens à recourir à la manipulation afin de ne pas soutenir une contribution beaucoup plus importante qu'ils le font habituellement, d'éviter diverses pressions et d'atteindre leurs objectifs.

En plus de rendre les gens paresseux, ne veulent faire aucun effort, car ils savent qu'ils peuvent atteindre leurs objectifs en manipulant et en trompant.

2.2.8 Les scandales financiers :

La manipulation des résultats est l'origine de nombreux scandales financiers, aux Etats-Unis (Xerox(2000), Enron(2001), Tyco, WorldCom(2002), en Europe (Parmalat en Italie), aux Pays-Bas (Ahold).

- **Cas Enron** : « Avec la faillite d'Enron, 20 000 personnes ont perdu leur emploi et des centaines de millions de dollars constituaient la principale fonds de pension, donc la retraite de milliers d'américains partirent en fumée. Le cours de l'action avant la faillite d'Enron a passé d'approximativement 90 à 0,03 dollar »¹.
- **Cas Worldcom** : « L'impact boursier de ce scandale est considérable pour l'ensemble des marchés financiers. Quant au titre Worldcom, qui avait déjà perdu plus de 90% de sa valeur depuis 2001, c'est la chute finale. Valorisé plus de 115 milliards de dollars en juin 1999, quand son action était cotée 62 dollars, l'opérateur télécom ne vaut quasiment rien après ce scandale. L'action de Worldcom a baissé de 90 % le lundi premier juillet 2002, elle a été suspendue de cotation sur le Nasdaq. C'est aussi que les fournisseurs de Worldcom ont chuté, comme Nortel (-12%) ou Lucent (-17%) »².

¹ Sans nom d'auteur, op.cit., page 07.

² Idem, page12.

Conclusion du premier chapitre :

Le résultat comptable est considéré comme l'indicateur le plus connu, recherché et surtout le plus utilisé par divers utilisateurs, ce qui provoque le phénomène de la manipulation des résultats qui est considérée comme une pratique consistante à déformer la situation comptable et financière réelle d'une entreprise afin d'induire en erreur certaines parties prenantes sur la performance réelle de l'entreprise.

Ce dernier peut apparaître sous plusieurs formes, certaines dans les limites des lois et normes, elles sont considérées comme légales (gestion des résultats, lissage des résultats, comptabilité créative...), d'autres sont illégales et engendrent des sanctions (fraude). Néanmoins la ligne qui sépare ces deux formes demeure ambiguë.

La manipulation des résultats est due à plusieurs origines qui peuvent être l'existence d'une souplesse dans les normes comptables, des incitatifs ou des pressions exercées sur les dirigeants contribuent à l'existence et même à l'essor du phénomène

Ce phénomène existe non seulement dans les pays développés, mais est un phénomène mondial qui a de nombreuses conséquences, certaines positives, d'autres négatives.

Toutefois, la perte de confiance de la part des utilisateurs de l'information comptable, en sa fiabilité et crédibilité, ainsi que les divers scandales financiers qu'a connus le monde sont l'impact direct et principal de ces pratiques en plus d'autres impacts secondaires.

En ce qui concerne notre cas, l'Algérie n'est pas épargnée par ce phénomène, il est très important de faire face contre ce phénomène par divers moyens de lutte contre ce dernier, ceci fera le sujet principal de notre second chapitre.

Chapitre 02 :

*Analyse du phénomène par
l'administration fiscale*

Introduction du deuxième chapitre :

La manipulation des résultats est un champ d'application vaste, cela est dû à la variété des résultats à manipuler. Cependant, en absence d'un marché des capitaux actif en Algérie, le champ d'application est limité essentiellement aux seules manœuvres frauduleuses dont l'objet de la manipulation est le résultat comptable qui est en même temps la base de calcul de l'assiette fiscale. Donc, dans le cas algérien la manipulation des résultats vise à frauder l'administration fiscale pour échapper à l'impôt.

En revanche, l'administration fiscale doit faire face à ce phénomène, cela pour assurer le principe de l'égalité devant l'impôt. Pour ce faire, il faut identifier le phénomène, le classer et par la suite l'éliminer.

Dans ce chapitre, nous allons tout d'abord éclairer l'objet de manipulation, qui est l'assiette fiscale, pour comprendre par la suite l'application des manœuvres frauduleuses, leur classification ainsi que la différence entre eux selon l'administration fiscale.

A la fin, nous allons voir comment l'administration fiscale lutte contre ce phénomène.

Section 01 : L'objet des manœuvres frauduleuses.

La fraude et l'évasion fiscales se traduisent par le recours des contribuables à des moyens et techniques pour réduire l'assiette fiscale, soit le revenu ou le bénéfice ou la taille de chiffre d'affaires, et donc se débarrasser de la charge fiscale.

Donc, l'objet de ce phénomène est le résultat imposable qui est déterminé sur la base du résultat comptable, pour lequel des ajustements supplémentaires sont nécessaires pour se conformer aux règles fiscales. Ces ajustements apparaissent dans le tableau "détermination du résultat fiscal", qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats. Elles peuvent s'opérer en plus ou en moins.

1 Définition du résultat fiscal :

Dans son Article 140 le CIDTA a consacré deux définitions pour le résultat fiscal, une relative à la situation patrimoniale de l'entreprise représentée par le bilan et l'autre relative au compte de résultat.

1.1 La définition relative au compte de résultat :

Selon l'Article 140-1 du CIDTA : « *le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après le résultat des opérations de toute nature effectuées par chacun des établissements, unités ou exploitations dépendant d'une même entreprise y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours soit en fin d'exploitation* ».

1.2 La définition relative au bilan :

Selon l'Art 140-2 du CIDTA, le bénéfice net « *est constitué par la différence entre la valeur de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actifs sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés* ».

Dans la pratique le bénéfice imposable est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise corrigé des réintégrations et des déductions fiscales. Mais, pour l'assiette de l'impôt, il convient d'apporter au résultat comptable des rectifications dites « extracomptables », qui permettent le passage de l'un à l'autre, avec réintégration de certaines charges et déduction de certains produits.

2 La détermination du résultat fiscal :

Le résultat fiscal est déterminé, après le calcul du résultat comptable, c'est-à-dire :

Résultat net de l'exercice = résultat net des activités ordinaires (Résultat Ordinaire Avant Impôt « ROAI » – charge ou produit d'impôt) +/- résultat extraordinaire¹.

On en déduit : Le bénéfice imposable = ROAI + Réintégrations – Déductions – Déficit fiscaux reportables non prescrits².

C'est-à-dire : Résultat fiscale = Résultat comptable + Réintégrations – Déductions – Déficit fiscaux reportables non prescrits.

2.1 Le traitement fiscal du résultat comptable :

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable corrigé des réintégrations et des déductions fiscales qui doivent répondre aux règles fiscales en vigueur, pour éviter des problèmes avec l'administration fiscale en cas de contrôle fiscal, ce contrôle qui est lié généralement à la vérification de toutes les charges et produits pouvant aboutir à un changement du résultat fiscal.

2.1.1 Règles applicables aux produits :

À retenir que pour le calcul du bénéfice imposable, les produits comprennent des produits d'exploitation et des produits exceptionnels.

2.1.1.1 Les produits imposables d'exploitation :

Ces produits sont nombreux et très diversifiés, ils comprennent principalement :

- Les ventes ou les revenus des travaux ou prestations de services ;
- Les subventions ;
- Les produits divers.

2.1.1.1.1 Ventes des marchandises, travaux et prestations de services :

Ils comprennent le prix de vente des marchandises qui sont enregistrées sur la base des facturations « date de livraison », des services fournis enregistrées lors de leur date d'achèvement c'est-à-dire au moment où le service est rendu, ou travaux effectués par l'entreprise. Dans ce cas, l'entreprise peut opter pour une méthode dite méthode à l'achèvement ou pour une autre méthode à l'avancement.

¹ Manuel de comptabilité financière, Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité, 2013, Algérie, P. 265.

² Idem, P. 382.

Lorsque les ventes réalisées par des grossistes et des concessionnaires sont faites en devises, les factures doivent être libellées en devise avec mention de la contre-valeur en dinars déterminée par l'application du taux de change en vigueur au moment de la facturation.

2.1.1.1.2 Les subventions :

Ce sont des aides financières accordées par l'Etat, les collectivités locales ou tiers, qui sont rattachées au bénéfice imposable selon la nature des subventions :

2.1.1.1.2.1 Les subventions d'exploitation :

Destinées à compenser l'insuffisance de certains produits ou à faire face à certaines charges, devraient être constatées dans l'exercice pour lequel elles sont accordées dans la mesure où elles présentent, à la date de clôture de ce même exercice, un caractère certain.

2.1.1.1.2.2 Les subventions d'équipements :

Destinées à permettre d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées. Elles ne sont pas comprises dans le résultat de l'exercice en cours à la date de leur versement, elles sont rapportées, par fractions égales, au bénéfice imposable de chacun des cinq (5) exercices suivants.

En cas de cession des immobilisations acquises par les subventions, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value ou la moins-value imposable¹.

2.1.1.1.3 Produits divers :

Parmi les produits imposables, il y a lieu de citer, notamment :

- Les remises de dettes consenties par les créanciers de l'entreprise ;
- Les dégrèvements qui doivent être intégrés dans les produits de l'exercice au cours duquel l'entreprise est avisée de leur ordonnancement lorsqu'ils sont accordés sur des impôts à la charge de l'entreprise.

En revanche, les dégrèvements portant sur des impôts non déductibles (IBS notamment) ne doivent pas être intégrés dans le résultat fiscal.

- Les bénéfices de change traduits par les écarts de conversion des devises et qui sont déterminés à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change ;

¹ Article 144 du code des impôts directs et taxes assimilés.

- Les indemnités qui ne constituent pas en réalité des profits puisqu'elles sont destinées à couvrir les pertes causées. Elles viennent compenser les pertes qui ont été comptabilisées et par conséquent déduites du résultat imposable.

Toutefois, ce n'est pas imposable l'indemnité perçue par une entreprise à titre de compensation d'une partie ou d'une charge qui n'est pas par nature déductible, telle que les pénalités d'assiettes.

2.1.1.2 Les produits exceptionnels :

Il s'agit des plus-values professionnelles provenant de la cession des biens faisant partie de l'actif immobilisé.

L'administration fiscale a introduit un régime spécifique pour l'imposition des plus-values qui tient en compte la durée de détention d'un bien, ce qui nous amène à distinguer les plus-values à long terme qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis plus de trois ans et imposées à 35 % (une exonération de 65 %), et les plus-value à court terme, qui proviennent de la cession d'élément acquis ou créés depuis trois ans ou moins et comprise dans le bénéfice imposable à 70 % (une exonération de 30 %)¹.

Ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt :

- Les plus-values réalisées entre des sociétés d'un même groupe, telles que définies à l'Article 138 bis du CIDTA ;
- Les plus-values réalisées lors de la cession d'un élément d'actif par le crédit preneur au crédit bailleur dans son contrat de crédit-bail de type Lease-Back, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt ;
- Les plus-values réalisées lors de la rétrocession d'un élément d'actif par le crédit bailleur au profit du crédit preneur au titre du transfert de propriété à ce dernier ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt.

2.1.2 Règles applicables aux charges :

Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, qui doivent répondre aux règles fiscales en vigueur.

¹ Article 172 du code des impôts directs et taxes assimilés.

2.1.2.1 Conditions générales de déduction des charges :

Il faut savoir que toutes les charges ne sont pas déductibles, trois conditions essentielles sont à retenir :

2.1.2.1.1 Les conditions de fond :

- Se rattacher à la gestion normale de l'exploitation de la société, cela exclut les actes anormaux de gestion, les sanctions pénales ;
- Elles doivent être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation. Les dépenses à caractère personnel du dirigeant ou de sa famille ne sont pas déductibles ;
- Être inscrits dans la comptabilité de la société ;
- Se traduire par une diminution de l'actif net de la société. Sont exclues des charges déductibles les dépenses qui se traduisent par une augmentation de l'actif :
 - ✓ Acquisition ;
 - ✓ Augmentation de la durée d'utilisation ou de la valeur de l'immobilisation ;
 - ✓ Remboursements d'emprunt.
- La déductibilité de ces charges ne doit pas être interdite par une disposition particulière de la loi.

2.1.2.1.2 Les conditions de forme :

- Correspondre à une charge effective et être appuyés sur des justifications suffisantes ;
- Certaines de ces charges déductibles doivent faire l'objet d'une déclaration ou d'un relevé spécifique (déclaration annuelle des données sociales, relevé des frais généraux...).

2.1.2.1.3 Les conditions de temps¹ :

- Les charges sont déductibles au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Les charges ne sont déductibles que si elles sont rattachées à des produits de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. Le principe de l'indépendance des exercices et du rattachement des charges aux produits est également applicable en droit fiscal.

Quelques précisions sont cependant à apporter à ce principe de base :

- Charges engagées et payées au cours de l'exercice => Déductibles ;
- Charges engagées au cours de l'exercice N mais restant à payer => Déductibles ;
- Charges payées mais concernant l'exercice suivant => Non déductibles.

¹ <https://www.l-expert-comptable.com/a/36719-quelques-conditions-essentielles-respecter-pour-les-charges-deductibles.html> , visité le 22/04/2019, à 00 :42.

2.1.2.2 Les charges déductibles :

Certaines charges telles qu'elles sont constatées dans la comptabilité des redevables et qui ne sont pas validées fiscalement feront objet d'une révision fiscale dans le cadre de passage du résultat comptable au résultat fiscal dans les travaux de fin d'année. Il s'agit essentiellement des charges suivantes :

✓ **Les frais généraux :**

Ceux-là comprennent les frais généraux de toute nature, notamment :

- Les charges du personnel ;
- Les charges sociales ;
- Les charges financières ;
- Loyers et charges locatives (les loyers des locaux professionnels et matériels) ;
- Missions, frais de transports et de déplacement ;
- Frais d'entretien et de réparation ;
- Frais divers de gestion, frais de bureau, publicité...

✓ **Les provisions ;**

✓ **Les amortissements ;**

✓ **Impôts et taxes ;**

✓ **Report déficitaire.**

3 Le passage du résultat comptable vers le résultat fiscal :

Suite à la détermination du résultat comptable selon les règles du droit comptable, l'entreprise procède aux ajustements dites « extracomptables » afin de calculer le résultat fiscal. Ce dernier fait l'objet des réintégrations (à rajouter) et des déductions (à déduire, y compris les reports déficitaires déductibles fiscalement).

3.1 Les réintégrations :

Sont principalement destinées à ajouter au résultat comptable des charges comptabilisées, bien qu'elles ne soient pas déductibles du point de vue fiscal. On intègre :

- Charge des immeubles non affectés directement à l'exploitation, non déductibles (Art 169-1 du CIDTA).
- Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles, dont la valeur unitaire dépasse 500 DA (Art 169-1 du CIDTA).
- Quote-part du sponsoring, patronage et parrainage non déductibles, lesquels dépassent 10% du CA de l'exercice et à hauteur de 30 000 000 DA (Art 169-2 du CIDTA).

- Frais de réception non déductibles, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle, non justifiés et non liés directement à l'exploitation de l'entreprise (Art 169-1 du CIDTA).
- Cotisations et dons non déductibles.
- Impôts et taxes non déductibles en application de la législation fiscale en vigueur, à l'exception de l'IBS dont la réintégration est opérée au niveau d'une autre ligne.
- Provisions non déductibles, ne remplissant pas les conditions prévues à l'Art 141-5 du CIDTA.
- Amortissements non déductibles. Sont visés la quote-part des amortissements pratiqués au titre des véhicules de tourisme ne constituant pas l'outil principal de l'activité de l'entreprise, dont le plafond est fixé à 1 000 000 DA TTC (Art 141-2 du CIDTA).
- Sont concernés également les écarts entre l'amortissement comptable pratiqué suivant le SCF et l'amortissement pratiqué suivant les dispositions fiscales prévues à l'Art 174 du CIDTA, tel qu'il ressort du tableau n°5 de la liasse fiscale.
- Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit-bail (Preneur) : Suivant les dispositions de l'Art 27 de la LFC pour 2010, le crédit preneur continue à disposer du droit de déductibilité, du bénéfice imposable, du loyer qu'il verse au crédit bailleur qui pratique l'amortissement jusqu'au 31/12/2012. L'amortissement pratiqué par le crédit preneur, en application du SCF, doit être réintégré au résultat fiscal.
- Les frais de développement sont déductibles jusqu'à concurrence de 10% du revenu ou bénéfice et dans la limite d'un plafond de 100 000 000 DA (Art 171 du CIDTA).
- Loyers hors produits financiers (bailleur) : Conformément à l'Art 27 de LFC pour 2010, les dispositions antérieures à la LF pour 2010, relatives aux règles d'amortissement dans le cadre des contrats de crédit-bail. Du point de vue fiscal, l'amortissement va être pratiqué par le crédit bailleur en extracomptable dans la partie « déductions » du tableau n°09 et la quote-part des redevances perçues, non comptabilisée en produits, doit être rapportée au résultat de l'exercice.
- L'IBS est non déductible suivant les dispositions de l'Art 141-4 du CIDTA.
- Amendes et pénalités, non déductibles suivant les dispositions de l'Art 141-6 du CIDTA.
- Autres réintégrations : Les éléments, n'ayant pas été cités dans les rubriques ci-dessus, devant être compris dans le résultat au sens du droit fiscal, seront repris dans cette ligne.

Un état annexe, reprenant le détail de ces éléments, doit être joint à la liasse fiscale.

3.2 Les déductions :

On déduit

- Plus-values sur cession d'éléments d'actifs immobilisés. Il y'a lieu de déduire les plus-values ou les quotes-parts de plus-values prévues à l'Art 173 du CIDTA.
- Les produits et les plus-values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourses conformément aux dispositions de l'Art 46 de LF 2009.
- Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'IBS ou expressément exonérés. En vertu des dispositions de l'Art 147 bis du CIDTA, ces revenus ne sont pas compris dans l'assiette de l'IBS. Cette disposition n'est applicable que dans le cas de revenus régulièrement déclarés.
- Amortissements liés aux opérations de crédit-bail (bailleurs). En vertu des dispositions de l'Art 27 de la LFC pour 2010, le crédit bailleur continue à être, fiscalement (en extra comptable), réputé disposer de la propriété juridique du bien loué et du droit de pratique de l'amortissement de ce bien.
- Complément d'amortissements : Sont visés, les écarts résultant de la comparaison entre l'amortissement comptable pratiqué suivant le SCF et l'amortissement pratiqué suivant les dispositions fiscales prévues à l'Art 174 du CIDTA, ressortant dans le tableau n°5 de la liasse fiscale (amortissement comptable < amortissement fiscal).
- Autres déductions : Les éléments, n'ayant pas été cités dans les rubriques ci-dessus, ne devant pas faire partie du résultat au sens du droit fiscal, seront repris dans cette ligne et feront l'objet d'un détail sur un état annexe à joindre à la liasse fiscale. A titre d'exemple, les frais préliminaires non résorbés au 31/12/N, dont la déduction est prise en charge en extra comptable conformément aux dispositions de l'Art 169-3 du CIDTA.
- Les déficits antérieurs à déduire : Suivant les dispositions de l'Art 147 du CIDTA, le déficit est considéré comme charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour absorber le déficit, le reste est reporté successivement sur les exercices suivant jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

Section 02 : La fraude et l'évasion fiscales.

De nos jours, les contribuables ont souvent recours à des manœuvres frauduleuses pour s'échapper à l'impôt qu'ils paient ce qui nous fait entendre toujours parler de fraude et d'évasion fiscale.

Cependant, les deux phénomènes se ressemblent en plusieurs points et ils diffèrent sur d'autres.

1 Le phénomène de la fraude fiscale.

1.1 Définitions :

Historiquement, les individus ont cherché à se soustraire à l'impôt, leur réaction a varié selon les époques et selon la nature des prélèvements imposés. D'où la fraude fiscale a toujours existé et dans tous les pays, et en raison de la complexité et l'amplitude de ce phénomène, il est difficile de donner une définition précise de la fraude fiscale qui englobe tous ses aspects pratique. Comme l'affirme JARNVIC « *toute tentative de qualification des comportements de refus de l'impôt et, en effet délicate en raison des obstacles auxquels elle se heurte.*

*Toutefois la portée de ces derniers ne doit pas être surestimée : la distinction des comportements en est rendu plus difficile, mais elle demeure nécessaire ».*¹

Selon J.C.MARTINEZ « *La fraude fiscale est un phénomène de grande ampleur sur l'économie nationale, elle consiste en une transgression des dispositions fiscales par recours à des actes illégaux afin d'éviter l'impôt dû au trésor. Elle comporte un élément matériel et un élément intentionnel et de ce fait diffère de l'erreur qui est un simple oubli de bonne foi ».*²

Pour MARC DASSESSE et PASCAL MINNE « *La fraude fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voire en vue d'obtenir des remboursements d'impôt auxquels on n'a pas droit ».*³

En donnant une définition générale de la fraude, Camille Rosier dit que : « *La fraude fiscale embrasse tous les gestes matériels, toutes les opérations comptables, tous les actes juridiques, toutes les manœuvres et combinaisons auxquelles ont recours des contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et des contributions ».*⁴

¹ J. Pierre JARNVIC, fraude et évasion fiscale : la relativité d'une distinction, 1985.

² J-C. MARTINEZ « La fraude fiscale : qui sais-je », PUF Éd, Paris, 1984, p.13.

³ Marc DASSESSE et Pascal MINNE, « Droit Fiscal ; principes généraux et impôts sur les revenus », 4^{ème} éd, Bruxelles, Bruyant, 1996, p69.

⁴ C. Rosier « l'impôt », ED. Montagne, 1936, p.152.

Le législateur algérien n'a pas donné une définition légale de la fraude fiscale mais stipule dans l'Art 303-1 du CIDTA ce qui suit : « *quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe, est indépendamment des sanctions fiscales, est passible :*

- *D'une amende pénale de 50 000 DA à 100 000 DA lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100 000 DA ;*
- *De l'emprisonnement d'un (1) an à (5) ans et d'une amende de 50 000 DA à 100 000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100 000 DA et n'excède pas 300 000 DA ;*
- *De l'emprisonnement de (2) ans à (10) ans et d'une amende pénale de 100 000 DA à 300 000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300 000 DA et n'excède pas 1 000 000 DA ;*
- *De la réclusion à temps de (5) à (10) ans et d'une amende pénale de 300 000 DA à 1.000.000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1 000 000 DA et n'excède pas 3 000 000 DA ;*
- *De la réclusion à temps de (10) ans à (20) ans et d'une amende pénale de 1 000 000 DA à 3 000 000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 3 000 000 DA.*

Les définitions déjà citées s'accordent à définir la fraude fiscale comme « *un acte intentionnel commis par un ou plusieurs dirigeants, par des personnes constituant le gouvernement de l'entreprise, par des employés ou par des tiers, impliquant des manœuvres dolosives dans le but d'obtenir un avantage indu ou illégal* »¹

1.2 Eléments constitutifs de la fraude fiscale :

D'après les définitions précitées, pour que l'infraction de la fraude fiscale soit constituée, la législation fiscale prévoit la réunion de trois éléments, un élément légal (la fraude étant une infraction ou un délit), un élément matériel (le fait de l'utilisation d'un procédé de la fraude fiscale) et un élément morale (puisqu'il y a intention frauduleuse).

1.2.1 L'élément légal :

Le principe général de l'élément légal est consacré par l'Art 1^{er} du Code pénal qui stipule «*qu'il n'y a pas d'infraction, ni de peine ou mesure de sûreté sans loi* »².

¹ Vernier, Éric, fraude fiscale et paradis fiscaux : décrypter les pratiques pour mieux les combattre, 2014, p.14.

² Article 1^{er}, Code Pénal Algérien, 2015.

Cet élément indique que l'acte ne peut être considéré frauduleux que s'il est défini interdit est sanctionné expressément par la loi fiscale. Aussi traduit dans la législation algérienne dans l'Art 303-1 du CIDTA précédemment cité.

En effet, le droit fiscal présume toujours la bonne foi du contribuable. Cependant, l'administration est tenue de démontrer que cette bonne foi ne peut être retenue pour disculper le contribuable.

1.2.2 L'élément matériel (une infraction à la loi) :

On peut dire que la fraude fiscale existe, dès la présence de l'élément matériel. L'élément matériel se définit par la transgression de la légalité, le fait d'enfreindre la loi, ne pas déclarer ses revenus ou de ne les déclarer que partiellement¹.

Ainsi, Pour qu'il ait le délit prévu dans l'Art 303-1 du CIDTA, il faut tout d'abord qu'il ait soustraction ou tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés au CIDTA.

Cependant, l'élément matériel inclut toutes les manœuvres qui ne peuvent être considérées comme des omissions involontaires ou erreurs excusables, il peut prendre les formes suivantes :

- Soit l'omission volontaire de déclaration dans le délai prescrit ;
- Soit de la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ;
- Soit de la passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables ;
- Soit l'émission de fausses factures ;
- Soit de l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ;
- Soit de l'opposition à l'action de l'administration des impôts ;
- Soit de l'agression ou l'outrage envers un agent de l'administration des impôts.

En effet, le contribuable dissimule le droit imposable qu'il était obligé de divulguer, donc il s'abstient de payer les dettes fiscales générées. Cette abstention nécessite d'être accompagnée de preuves et que l'auteur a l'intention d'échapper illégalement au paiement de l'impôt afin de considérer qu'il y ait fraude.

¹ El Fakiri S aid « Les paradis fiscaux et la fraude fiscale », mémoire en vue de l'obtention du graduat en comptabilité promo : 2008 /2009, p11.

1.2.3 L'élément intentionnel ou moral (but d'échapper à l'impôt) :

En plus des deux éléments précités il convient d'ajouter l'élément moral, selon DELAHAYE « *L'élément intentionnel détermine l'impunité de l'infraction* »¹.

C'est l'élément le plus important, car il est difficile de prouver et afin de le vérifier, le contribuable doit être conscient du caractère illégal de l'omission ou de la dissimulation et entend le faire en toute connaissance de cause, sinon le contribuable aura commis une erreur ou une omission.

Ainsi, cet élément, indique d'une part que le contribuable comprend qu'il enfreint une disposition légale en matière fiscale et, d'autre part, doit agir volontairement et pleinement au courant des faits.

1.3 Classifications de la fraude fiscale :

Il existe plusieurs types de fraude fiscale, chaque type ayant ses propres caractéristiques.

1.3.1 Classification juridique :

Cette classification est basée sur les procédés juridiques permettant d'échapper à l'impôt, on distingue la fraude dite légale (licite) et la fraude illégale (illicite).

1.3.1.1 La fraude fiscale légale (licite) :

Il s'agit de « *passer doucement par-dessus la loi* »². Cela, en utilisant un ensemble de procédés ayant pour but d'échapper l'impôt sans violer la législation fiscale.

« *La fraude fiscale légale ou licite est reconnue comme telle lorsqu'un contribuable recourt à une combinaison ingénieuse ou qu'il effectue une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation en vigueur* »³. Cette expression est en effet synonyme de l'évasion fiscale.

1.3.1.2 La fraude fiscale illégale (illicite) :

Contrairement à la fraude fiscale légale, désigne la violation directe et ouverte de la loi fiscale. « *Cette formule maladroite ne recouvre en fait que la fraude stricto sensu* »⁴. Elle combine l'ensemble des comportements de contribuable ou la bonne foi ne peut être admise.

¹ T.DELAHAYE, le choix de la voie la moins imposée, éd. Bruyant, Bruxelles, 1977, p 24.

² Camille Scailteur, le contribuable et la loi, éd. Broché, 1961, p. 65

³ André MARGAIRAZ, Opcite. p.19

⁴ Jean-Claude MARTINEZ, « La fraude Fiscale », collection que sais-je1990

1.3.2 Classification matérielle :

Cette classification nous indique sur l'existence ou l'absence de manœuvres frauduleuses, on distingue la fraude fiscale simple et la fraude fiscale qualifiée.

1.3.2.1 La fraude fiscale simple :

Elle se définit comme « *toute action ou omission commise de mauvaise foi pour se soustraire de l'impôt* »¹. Il faut la distinguer de l'erreur, cette dernière est « *une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de la bonne foi et sans intention délibérée de fraude* »².

Les plus connues sont :

- Les omissions volontaires de déclaration ou d'un élément d'assiette servant à établir l'impôt (défaut de dépôt de déclaration, la non déclaration d'un revenu, d'un gain ou la non inscription en comptabilité d'une vente, vente sans facture, majoration des charges ou bien l'inscription des charges fictives) ;
- Les inexactitude et insuffisances commises de mauvaise foi par le contribuable dans sa déclaration.

Ce type de fraude fiscale se traduit par une simple répression fiscale, sans sanction pénale avec l'application des majorations et amendes prévues dans les différents codes fiscaux.

1.3.2.2 La fraude fiscale qualifiée :

Appelée aussi fraude caractérisée ou fraude complexe, et contrairement à la précédente elle résulte de manœuvres frauduleuses (claires et nettes) établissent la volonté ou la mauvaise foi du contribuable de se soustraire à l'impôt. M.Cosian « *considère le crime de la fraude fiscale complexe par rapport à la fraude simple n'est pas seulement quand le contribuable utilise des méthodes frauduleuses pour se débarrasser de l'impôt, mais aussi quand il efface tous les effets, et la preuve en prévision d'un contrôle fiscal possible* »³

Et dans ce cadre, l'Art 193-2 du CIDTA stipule ce qui suit : « *sont notamment considérés comme manœuvres frauduleuses :*

- *La dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne, des sommes ou produits auxquels s'appliquent la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et, plus particulièrement, les ventes sans facture ;*

¹ D. Marchat, « droit fiscal et fiscalité de l'entreprise », édition L'hermès, 1944.p.320.

² D. Marchat, opcit.

³ M.COZIAN « Précis de fiscalité de l'entreprise », Edition LITEC, 1990, p.19.

- *La production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit le dégrèvement, la remise, la décharge ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, soit le bénéfice d'avantages fiscaux en faveur de certaines catégories de redevables;*
- *Le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passé ou fait passé des écritures inexactes ou fictives, au livre journal et au livre d'inventaire prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui tiennent lieu, cette disposition n'est applicable que pour les irrégularités concernant des exercices dont les écritures ont été arrêtées ;*
- *Le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt ou taxe dont il est redevable ;*
- *Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées ;*
- *Le fait de se livrer à une activité informelle, est définie comme telle, toute activité non enregistrée et/ou dépourvue de comptabilité formelle écrite, exercée à titre d'emploi principal ou secondaire ».*

1.3.3 Classification géographique :

Selon le critère géographique, on distingue entre la fraude fiscale nationale et la fraude fiscale internationale.

1.3.3.1 La fraude fiscale nationale :

André MARGAIRAZ considère que « *la fraude fiscale nationale est celle qui se passe à l'intérieur des frontières, les actes frauduleux ont lieu dans les limites du territoire. Le contribuable se trouve en face des autorités de son pays, il se heurte à un fisc unique, selon le pays, à un fisc fédéral et à un fisc cantonal et communal* »¹. Dans ce cas la pénalité dépend de la législation interne du pays.

1.3.3.2 La fraude fiscale internationale :

La fraude fiscale internationale est considéré comme « *une fuite de l'impôt dans le pays qui a réalisé des bénéfices et se déplacer dans un autre pays qui leur système d'imposition se caractérise par des simplifications et de la flexibilité fiscale* »². Elle consiste à violer les prescriptions légales d'un ou de plusieurs pays.

¹ André MARGAIRAZ, Op.cit., p.21

² Bulletin des services fiscaux, Mars 1995, n°10, p. 3.

2 Le phénomène de l'évasion fiscale :

2.1 Définitions :

Les contribuables réussissent toujours à trouver les failles dans les règles fiscales quel que soit l'ingéniosité de législateur et la perfection du système fiscal, c'est le cas de l'évasion fiscale que J.C.MARTINEZ, se définit « *comme l'art d'éviter de tomber dans le champ d'attraction de la loi fiscale, elle est en quelque sort un asymptote de la loi fiscale* »¹.

Selon C.R.MASSON, l'évasion est définie comme « *une action individuelle, volontaire, non violente et extra légale d'un contribuable qui, par la mise en œuvre d'une technique juridique sur l'adaptation alternative fondée sur l'existence du principe de liberté de gestion, choisit de se placer indirectement dans une situation fiscale déterminée, afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché, tout en étant fiscalement plus favorable* »². L'évasion fiscale suppose donc « *que le contribuable, tout en agissant dans le but d'échapper à l'impôt, n'enfreint aucunement la loi fiscale. L'élément intentionnel de la fraude est présent, mais non l'élément matériel. Le contribuable, en effet, s'abstient de créer le fait ou de faire l'acte à l'occasion duquel l'impôt est prévu* »³.

Cependant, il faut faire la distinction entre l'évasion illégale et l'évasion légale. Cette dernière selon DUVERGER « *On peut échapper à l'impôt en violant des lois, c'est la fraude, mais on peut y échapper aussi en s'appuyant sur les lois, c'est l'évasion légale* »⁴.

2.2 Les formes de l'évasion fiscale :

Conformément à ces définitions, nous examinons donc les différentes formes d'évasion fiscale qui se présentent comme suit :

2.2.1 L'évasion fiscale interne :

Dans ce type d'évasion, le contribuable tentera d'échapper à l'impôt en profitant des failles du système fiscal et tout en restant sous la souveraineté fiscale nationale. Plusieurs méthodes s'offrent à lui :

2.2.1.1 L'évasion fiscale par la couverture de la loi :

Dans ce cas, le contribuable se débarrasse de l'impôt sans qu'il y ait infraction de la loi. Autrement dit c'est l'évasion légale.

¹ J. C. MARTINEZ, « La fraude fiscale, que sais-je ? », PUF, Paris, 1984, p.13

² Charles Robbez MASSON (C.R), « La notion d'évasion fiscale en droit interne français », éd. LGDJ, 1990, p.182.

³ Yazid ADDA, Thèse de doctorat « L'évasion fiscale internationale dans les pays de l'Union européenne », Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002, p.15.

⁴ M.DUVERGER, p. 07.

2.2.1.2 L'utilisation des lacunes du système fiscal :

Les contribuables disposent de moyens légaux pour échapper aux impôts et étant donné l'importance du prélèvement fiscal, les contribuables sont bien attachés par l'idée d'échapper aux paiements des impôts. Généralement, chaque contribuable organise ses affaires de manière à payer le moins d'impôt possible car ils ont le droit de choisir la voie la moins imposée.

2.2.2 L'évasion fiscale internationale :

Dans ce cas, la possibilité de se soustraire à l'imposition en profitant du caractère territorial de la souveraineté fiscale. Le contribuable s'échappe à l'imposition par un transfert indirect d'une partie des bénéfices ou à travers l'implantation sur un territoire étranger où la pression fiscale est moins forte. On distingue entre :

2.2.2.1 L'évasion de l'assiette de l'impôt :

En général, cette forme d'évasion est pratiquée dans les sociétés multinationales en ce qui concerne leurs structures juridiques et leur implantation dans de nombreux pays. Ainsi, Les sociétés du groupe situées dans des pays à taux d'imposition élevé convertissent une partie de leurs bénéfices indirectement en pays à taux d'imposition moins élevé, il existe plusieurs formes parmi lesquelles on peut citer :

- La surfacturation des commissions ou courtages versés à l'étranger ;
- Les frais d'assistance technique majorés versés à l'étranger et la vente des marchandises à des prix minorés aux entreprises du groupe situées dans les paradis fiscaux.

Dans ce cas la matière imposable est soustraite à l'administration fiscale et placée sous souveraineté fiscale étrangère.

2.2.2.2 L'évasion fiscale à l'établissement de l'impôt :

C'est une autre forme d'évasion, où le contribuable émigre du pays où il est imposé. En d'autres termes, c'est l'évasion personnelle. Si le contribuable ne laisse pas de biens sur lesquels l'impôt peut être recouvré, il s'agit l'évasion matérielle.

3 Distinction entre l'évasion fiscale la fraude fiscale et optimisation fiscale :

La fraude et l'évasion fiscale font partie des actes ou comportements ayant pour objet de la contestation du pouvoir fiscal, c'est-à-dire le refus de l'impôt. Donc, il est difficile d'établir la différence entre ces deux actes frauduleux étroitement liés, car ce sont des formes de résistance, conscientes ou non, à l'ordre fiscal.

Cette grande ressemblance entre ces deux actes n'empêche pas l'existence des écarts entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale. « *En somme, la fraude est une violation du droit, l'évasion est un abus de droit* »¹. Ainsi, l'aspect propre qui caractérise l'évasion fiscale de la fraude fiscale, c'est qu'elle est légale et par conséquent pas punissable contrairement à la fraude fiscale qui est illégale et punissable.

Cependant, les deux phénomènes s'appuient sur la mauvaise foi. Dans le cas de l'évasion fiscale, le contribuable profite de failles de la loi. Dans le cas de la fraude fiscale, li s'échappe à l'impôt sans respecter la loi.

De plus, pour que la fraude fiscale soit constituée, la législation fiscale prévoit la réunion de trois éléments (légal, matériel et morale). Si l'une des conditions n'est pas réunie ce n'est pas une fraude fiscale, on parle de l'évasion fiscale en absence de l'élément matériel. Par contre, en absence de l'élément intentionnel on parle d'une simple erreur.

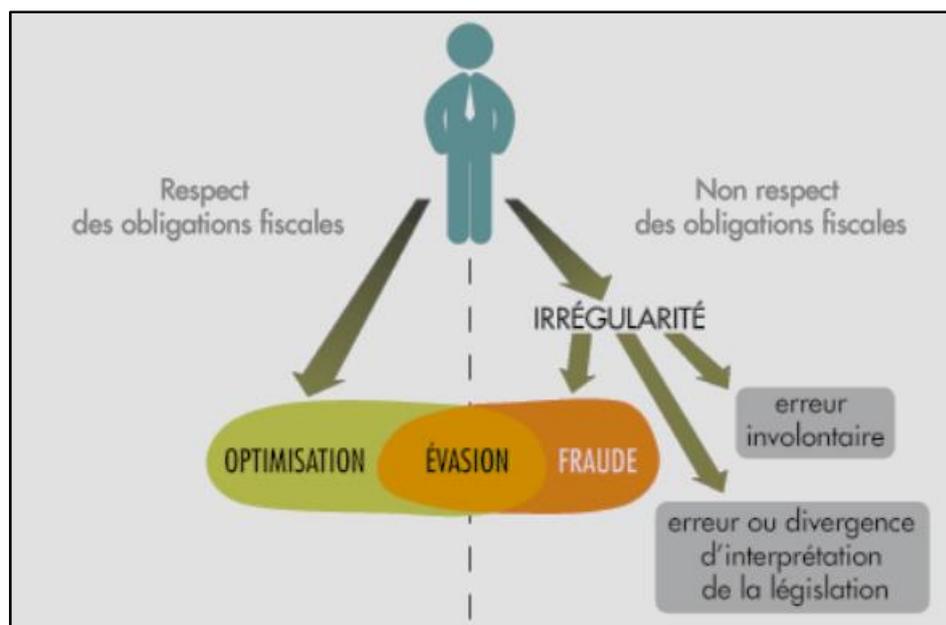
Si la fraude consiste à contourner volontairement la législation fiscale, l'optimisation fiscale l'utilise dans le but d'échapper à l'impôt par différents moyens légaux (par exemple : l'implantation dans un pays offrant un régime avantageux). De fait, l'optimisation est légale contrairement à la fraude.

Si la voie illégale n'est pas empruntée directement, elle peut néanmoins être considérée comme illégale dans certains cas spécifiques, car elle constitue parfois un abus de droit ou injustice.

Donc, la fraude fiscale vise à contourner illégalement l'impôt par un comportement volontaire et délibéré. L'optimisation fiscale est un mécanisme d'évitement de l'impôt respectant la légalité. Alors que, l'évasion fiscale relève à la fois de l'optimisation et de la fraude. La figure ci-dessous résume ce qui précède.

¹ Levine.P, « la lutte contre l'évasion fiscale de caractère intentionnel en présence et en l'absence de convention fiscale internationale », Paris LGDJ, 1998.

Figure N°05 : La différence entre la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscale.



Source : Rapport du sénat, l'évasion fiscale des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, juillet 2012

En effet, en cherchant en premier lieu à satisfaire ses propres besoins (légalement ou illégalement), le contribuable peut nuire les intérêts de l'Etat. Et afin d'assurer la pérennité du système déclaratif et de l'égalité devant l'impôt, l'administration fiscale a mis en place des mécanismes rigoureux parmi eux le contrôle fiscal.

Section 03 : La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, les méthodes et les moyens de fraude et d'évasion fiscale sont nombreux, de sorte que les effets qui en résultent sont énormes pour l'économie du pays. La lutte contre ce phénomène constitue l'un des sujets les plus confrontés actuellement dans le domaine fiscal, où nombreuses techniques de contrôle successives et complémentaires peuvent être mises en œuvre.

1 L'outil répressif classique « Le contrôle fiscal » :

1.1 Définitions :

Le système fiscal algérien se caractérise par son aspect déclaratif, où les contribuables déterminent eux-mêmes leurs bases d'impositions et les déclarent spontanément à l'administration fiscale. Ils sont censés être de bonne foi et leurs déclarations sont considérées comme sincères et complètes. Cependant, « *le système déclaratif basé sur la présomption de la bonne foi du contribuable n'exclue pas la possibilité pour l'administration d'exercer, pendant un certain délai, son droit de reprise, c'est-à-dire de réparer les insuffisances du contribuable ou les erreurs qu'il a commises lors de l'établissement de l'impôt* »¹.

Donc, le contrôle fiscal est la contrepartie logique et nécessaire du système déclaratif. Il est présenté comme « *l'activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude* »².

Selon l'article 18-1 du CPF : « *L'administration fiscale contrôle les déclarations, ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance. Elle peut également exercer le droit de contrôle à l'égard des institutions et organismes n'ayant pas la qualité de commerçants et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature.*

Les institutions et organismes concernés doivent présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent »³.

De ce qui précède on constate que le contrôle fiscal est l'ensemble des opérations que l'administration fiscale est en droit de pratiquer pour rétablir la déclaration telle qu'elle aurait dû être d'une part. Et d'autre part, de garantir la fiabilité et la sincérité des déclarations et de corriger toute erreur, insuffisance ou omission.

¹ J. GROSCLANDE et PH. MARCHESSON, Procédures fiscales : Dalloz. 3e éd., 2004.

² J.J. BIENVENU et T. LAMBERT, Droit fiscal : PUF, 2003, 3e éd., p.111.

³ Art 18-1, code des procédures fiscales éd 2007.

1.2 Les missions du contrôle fiscal :

Les opérations de contrôle fiscal dans leur diversité ont, donc, pour mission :

1.2.1 De s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites :

Le contrôle fiscal constitue la contrepartie du système déclaratif, d'où les contribuables eux-mêmes déterminent les bases d'impositions et les déclarent au niveau de l'administration fiscale. Celle-ci vérifie l'exactitude des déclarations souscrites et s'assure de leur sincérité et de la bonne foi des contribuables.

1.2.2 De traduire concrètement le principe de l'égalité devant l'impôt :

Le contrôle fiscal permet de garantir que tous les contribuables se trouvent dans la même situation, se traitent de la même manière et répartissent les contribuables en fonction de leurs capacités. Et par conséquent, il assure des conditions idéales permettant aux contribuables d'agir dans un marché à concurrence parfaite.

1.2.3 De lutter contre le phénomène de la fraude et d'évasion fiscale :

Pour de nombreuses raisons (sociales, économiques, psychologiques, financières, etc.), certains contribuables tentent à s'échapper ou à diminuer la charge fiscale afin d'augmenter leurs profits. Pour cela le contrôle fiscal est l'un des moyens adopté par l'administration fiscale pour lutter contre ces pratiques frauduleuses.

1.3 Finalités du contrôle fiscal :

Le contrôle fiscal contribue puissamment à déceler la fraude et les moyens dont dispose l'administration fiscale peuvent entraver les fraudeurs potentiels à certains égards.

En effet, les contribuables sont soumis au pouvoir de contrôle de l'administration fiscale sous peine de sanction. Plus précisément, le contrôle fiscal poursuit trois finalités :

- **Une finalité dissuasive (prévenir les fraudes) :** qui consolide le civisme fiscal de tous les contribuables ;
- **Une finalité budgétaire (recouvrement de recettes) :** qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé ;
- **Une finalité répressive (sanction des fraudeurs) :** qui sanctionne les comportements les plus frauduleux, sur le plan financier voire sur le plan pénal.

1.4 Les formes du contrôle fiscal :

« Le contrôle fiscal peut revêtir plusieurs formes suivant l'étendue des opérations de contrôle, des impôts et taxes à vérifier et les structures qui l'opèrent, selon qu'il soit réalisé en

"cabinet" c'est-à-dire dans les locaux de l'administration fiscale ou "sur place" dans les locaux professionnels du contribuable vérifié. Il et peut-être réalisée de façon répétitive, périodique ou épisodique. Il peut également être général ou touchant seulement un impôt ou taxe particulière »¹. Les formes du contrôle fiscal sont les suivantes :

1.4.1 Le contrôle en cabinet (contrôle de bureau) :

Ce contrôle comprend l'ensemble des travaux de cabinet au cours desquels l'administrateur fiscal (inspecteur) procède à l'examen critique des déclarations des contribuables à l'aide des renseignements et documents, contenu dans les différents dossiers qu'il détient, suivant une périodicité et des objectifs bien définis.

Si nécessaire, l'inspection établit des redressements ou plus rarement procédera aux dégrèvements s'ils sont justifiés. Ce type de contrôle peut être sommaire ou sur pièces.

1.4.1.1 Le contrôle sommaire (contrôle formel) :

C'est l'examen formel des données et indications portées sur les déclarations des contribuables en vue de déceler d'éventuelles erreurs (erreurs de calcul, de taux,...etc.). Permettant, ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées.

Il s'agit d'un contrôle rapide et facile à exécuter, ne nécessitant pas de connaissances approfondies en matière comptable ou le recours à des procédures de contrôle lourdes et fastidieuses. Et constitue également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie.

1.4.1.2 Le contrôle sur pièce :

C'est l'examen critique des déclarations souscrites par le contribuable figurant dans le dossier fiscal ou à l'aide des autres sources : les recoupements divers, le bulletin de renseignements ou toutes autres informations qui lui parviennent de diverses origines, et par les informations et les justifications exigées par le contribuable.

Il vise à s'assurer que toutes les obligations déclaratives ont été remplies par les contribuables, dans les formes et délais prévus par la loi, que les déclarations souscrites ne comportent pas d'erreurs ou incohérences et à sélectionner les dossiers devant faire l'objet d'un contrôle plus approfondi, telle que la vérification de la comptabilité ou VASEF.

¹ Mr.KHARROUBI Kamel, mémoire de magister en sciences commerciales « Le contrôle fiscal comme un moyen de lutte contre la fraude », promo 2010/2011, P.75.

1.4.2 Le contrôle sur place (ou contrôle approfondi) :

Comme son nom l'indique, il s'exerce dans les locaux professionnels du contribuable. Il vise à 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.

Le contrôle fiscal externe, est composé donc de la Vérification de Comptabilité (Article 20 du CPF), la Vérification Ponctuelle de Comptabilité (Article 20 bis du CPF) et la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (Article 21 du CPF).

1.4.2.1 La vérification de comptabilité :

« La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner sur place les documents comptables d'une entreprise ou société et de les confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements au titre de la période non encore prescrite »¹

« Cette vérification est limitée aux seuls agents ayant au moins le grade d'inspecteur des impôts »².

1.4.2.2 Vérification ponctuelle de comptabilité :

La vérification ponctuelle, introduite à la faveur des réglementations de l'article 22 de la loi de finances complémentaire pour 2008.

« Cette vérification est une sorte de contrôle plus ou moins détaillé, plus rapide et de moindre amplitude que la vérification de comptabilité. Elle porte sur l'examen des pièces justificatives et comptables de quelques rubriques d'impôts et taxes et aussi les factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison et toutes redevances concernées par la vérification.

Cette dernière s'effectue dans une période limitée qui peut même être un exercice comptable »³.

« La vérification de comptabilité et la vérification ponctuelle obéissent aux mêmes procédures »⁴.

¹ Juris DEFI, op.cit., P.XIX.

² Art 37 LF 2009.

³ Circulaire n°122 /DGI/DRV/2009 du 15/06/2009.

⁴ Art 20 bis 2 du CPF.

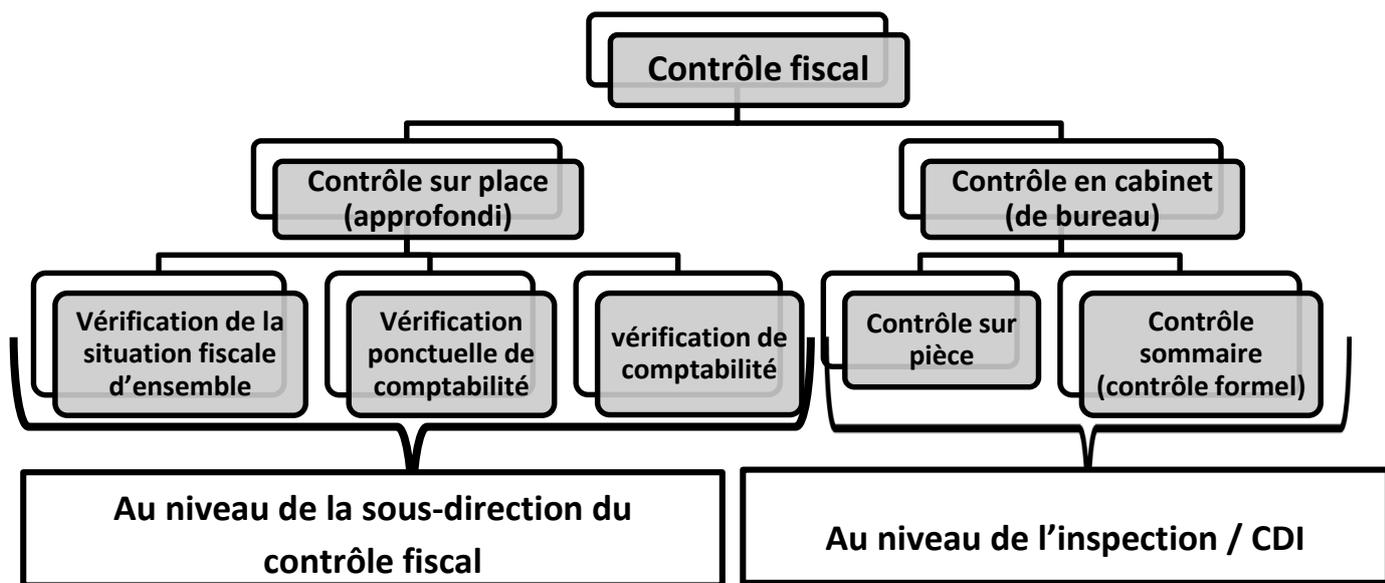
1.4.2.3 Vérification de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) :

La VASFE, introduite par la loi de finance pour 1992 instituant l'article 131 bis du CIDTA (Article 21 du CPF). Elle est définie comme étant « l'ensemble des opérations notamment de recherches et d'investigations à l'effet de déceler d'éventuels écarts entre les revenus déclarés par le contribuable (personne physique) par rapport à ceux dont il en a réellement disposé »¹.

En d'autres termes, elle vise à déceler d'éventuelle fraude fiscale, en comparant les revenus déclarés par les personnes physiques avec leur situation patrimoniale et les éléments de leur train de vie. « Cette vérification est limitée aux seuls agents ayant au moins le grade d'inspecteur des impôts »².

A titre d'illustration, les différentes formes du contrôle fiscal sont résumées dans la figure ci-dessous :

Figure N°06 : Formes de contrôle fiscal.



Source : Réalisée par nos soins conformément à ce qui précède.

1.4.3 Les critères de sélection :

La sélection des contribuables à vérifier n'obéit pas à des critères fixes mais dépend généralement de priorités conjoncturelles. En revanche, un certain nombre de paramètres peuvent être dégagés pour l'établissement des programmes de vérification. En particulier :

¹ Article 21, du code de procédures fiscales, DGI, édition 2010.

² Art 21 bis 1 du CPF.

- Des activités présentant de fortes présomptions de fraude et où les opportunistes de fraudes sont élevées (les professions libérales, les prestataires de services,...etc.) ;
- Des activistes monopolistiques et non concurrentes par les produits d'importation ;
- Des dossiers fiscaux de contribuables comportant des erreurs et omissions graves décelées lors de contrôles en cabinet mais ne pouvant être convenablement appréhendés qu'à travers la mise en œuvre d'un contrôle sur place.

Néanmoins, il existe certains critères se rapportent à l'importance des entreprises à vérifier, il s'agit de :

- L'importance du chiffre d'affaire déclaré au cours des deux dernières années, sachant que les contribuables le plus importants doivent être vérifiés en propriété ;
- La répétition du résultat déficitaire et des bénéfices très faible par rapport à l'importance du chiffre d'affaire déclaré et la nature de l'activité exercée ;
- La faiblesse de la marge brute par rapport au marché habituellement pratiqué ;
- La fluctuation trop importante du chiffre d'affaire et des résultats déclarés sur une période de 3 à 4 années ;
- La masse salariale jugée trop importante par rapport aux normes de l'activité exercée ;
- Train de vie du contribuable incompatible avec les revenus déclarés ;
- Le résultat de vérification sur pièces ;
- Le cas où le contribuable essaie de minimiser le revenu ou il gonfle les charges
- Dépôt tardif qui incite l'administration fiscale à poser des questions à la moralité fiscale du contribuable

2 Les structures impliquées dans la lutte contre la fraude fiscale :

La vérification approfondie joue un rôle très important dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. À cet effet, l'administration fiscale dispose d'un ensemble de structures par lesquelles divers impôts sont contrôlés et recouverts. Ainsi qu'elle se trouve dans l'obligation de vérifier les éléments nécessaires pour déterminer l'assiette de l'impôt et détecter les éventuelles manœuvres frauduleuses. Ces structures sont :

2.1 Les structures à compétences nationale :

2.1.1 La direction des recherches et vérification (DRV) :

Cette direction a été créée par le décret exécutif numéro 98-228 de 1998 et complétant le décret exécutif numéro 95-55 de 1995. Sa tâche principale est la lutte organisée contre la fraude, ce qui ne peut être fait sans la participation de toutes les institutions et administrations, combinés à des opérations de sensibilisation favorisant le développement des relations avec les

contribuables afin d'apporter leur soutien aux opérations de contrôle, et l'éveil d'un civisme fiscal. La direction regroupe les cinq sous directions suivantes :

- Sous-Direction des Enquêtes et de la Recherche de l'information Fiscale ;
- Sous-Direction de la Programmation ;
- Sous-Direction des Contrôles Fiscaux ;
- Sous-Direction des Normes et des Procédures.

2.1.2 La direction des grandes entreprises (DGE) :

Créée par les dispositions de l'article 32 de la loi de finances pour 2002. Inscrite au centre des réformes de modernisation engagées par l'administration fiscale.

« Ouverte au public le 02 Janvier 2006, la DGE est chargée, principalement, de la gestion des dossiers fiscaux des sociétés de droit algérien soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 100 Millions /DA, des sociétés pétrolières et des sociétés étrangères ne disposant pas d'installation professionnelle en Algérie »¹. Missions affectées :

- Gestion et contrôle sur pièces et sur place des dossiers des entreprises du secteur des hydrocarbures (fiscalité pétrolière et parapétrolière) ;
- Gestion et contrôle sur pièces des dossiers fiscaux des entreprises des autres secteurs (fiscalité des droits communs) ;
- Recouvrement des impôts et taxes, tenue de la comptabilité et poursuites ;
- Contrôle fiscal externe des dossiers des entreprises relevant de la fiscalité de droit commun ;
- Traitement des réclamations et des demandes de remises gracieuses ou pénalités ;
- Information des contribuables concernés.

2.2 Les structures à compétence locale :

2.2.1 Les centres des impôts (CDI) :

« Le centre des impôts est un nouveau service opérationnel de la DGI, exclusivement dédié à la gestion des dossiers fiscaux et à la collecte des impôts dus par les contribuables de taille moyenne. Il constitue pour le contribuable un interlocuteur fiscal unique chargé de la gestion transversale de son dossier »².

¹ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/modernisation-voir-plus/49-nouvelle>, visité le 19/04/2019 à 19 :20.

² Idem.

2.2.2 La sous-direction du contrôle fiscal :

L'arrêté du 30 Avril 1991 portant l'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 ;
- 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 plus d'efficacité à sa structure, la sous-direction du contrôle fiscal est organisée en trois (3) bureaux :

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

3 Les prérogatives de l'administration fiscale :

Afin de garantir l'exactitude et la sincérité des déclarations des contribuables et, d'accomplir correctement sa mission de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, l'administration fiscale a été dotée d'une prérogative de vérification.

Pour accomplir cette mission, l'administration fiscale dispose des pouvoirs suivants :

3.1 Droit de contrôle :

Ce droit résulte des dispositions de l'article 18-1 du CPF qui stipule ce qui suit :
« *L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements* ».

3.2 Droit d'enquête :

Ce droit est régi par l'art 33 du CPF. Les fonctionnaires peuvent en la présence ou sous la conduite d'un agent, ayant au moins le grade de contrôleur d'intervenir dans les entreprises assujetties à la TVA, chez les tiers travaillant pour leur compte, dans les locaux affectés 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 ; pour toutes vérifications et reconnaissances nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt.

L'enquête s'étale sur une durée de douze (12) heures de huit (08) heures jusqu'à vingt (20) heures aux locaux à usage professionnel, aux moyens de transport de marchandises, ainsi qu'à leur chargement. Elle se débute par la remise d'un avis d'enquête et se termine par un procès-verbal.

3.3 Droit de communication :

En vertu de ce droit, l'administration peut exiger aux administrations, aux institutions publiques, aux entreprises, aux institutions financières, aux autres contribuables, à des tiers et au contribuable lui-même la communication de documents pour les besoins de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impôts.

Ce droit s'exerce sur place mais peut également s'opérer par simple correspondance¹.

Selon les articles 62 et 63 du CPF, ces documents sont communiqués à la demande de l'administration fiscale ou sans qu'elle les demande, de façon spontanée ou systématique. En outre, toute personne ou société, qui refuse de donner communication les livres, pièces et documents prévus aux articles 45 et 61 ou leur destruction avant expiration d'un délai de dix (10) ans sont punis d'une amende de 5 000 DA à 50 000 DA, ces infractions donnent lieu en outre à l'application d'une astreinte de 100 DA au minimum par jour de retard.

3.4 Droit de visite :

Pour l'exercice de son droit de contrôle et lorsqu'il existe des présomptions de pratiques frauduleuses, l'administration fiscale peut autoriser les agents à opérer de façon « inopinée » des visites en tous lieux, en vue de rechercher, recueillir et saisir toutes pièces documents, support ou éléments matériels susceptibles de justifier des agissements visant à se soustraire à l'assiette, au contrôle et au paiement de l'impôt².

Les présomptions liées à des manœuvres frauduleuses pratiqués par les contribuables afin de se soustraire à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu, sur le bénéfice ou de la TVA :

- En se livrant à des achats ou à des ventes sans factures ;
- En utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ;

¹ Les articles 45 à 64 du code des procédures fiscales (CPF).

² Article 35 du code des procédures fiscales (CPF).

- En omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures, ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes et fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le du commerce.

En conséquence, l'administration fiscale se tourne vers les services tribunaux pour obtenir une ordonnance d'autorisation d'exercer ce droit de visite qui doit contenir les motifs justifiant la visite.

Les opérations de visite ne peuvent être réalisées avant six (6) heures du matin ni après vingt (20) heures et doivent être effectuées en présence de la personne concernée, de son représentant ou tout occupant des lieux. En cas d'impossibilité de requérir deux témoins, l'officier de police judiciaire fait appel à un huissier de justice¹.

A l'issue de la visite, un procès-verbal relatant le déroulement des opérations et consignait les constatations relevées est dressé².

3.5 Droit de reprise :

Ce droit consiste à redresser les erreurs ou les fraudes commises par les contribuables. L'article 40 du CPF donne à l'administration la faculté de réparer les omissions, erreurs ou insuffisances d'imposition découvertes à la suite d'une vérification et sans préjudice, ou délai de prescription jusqu'à l'expiration de la première année qui suit celle de la notification de la proposition de redressements pour l'exercice venant à prescription.

« Pour tous les impôts perçus par voie de rôle généralement le délai de reprise est de quatre (4) ans. Le délai de reprise ordinaire peut-être progressé de deux (2) autres années lorsqu'il y a contestation d'une manœuvre frauduleuse »³.

D'après l'article 41 du CPF, l'expiration du délai de la reprise ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de contrôler à l'administration à l'égard des périodes prescrites, mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure non couvertes par la prescription.

¹ Article 37 du code des procédures fiscales (CPF).

² Article 38 du code des procédures fiscales (CPF).

³ Idem.

Section 04 : Traitement réservé aux dossiers

La fraude et l'évasion fiscales minent l'économie nationale, car en s'échappant à l'impôt les contribuables induisent un manque à gagner. Cette situation oblige l'administration fiscale à réagir en recourant à de nombreux moyens permettant la lutte contre ce phénomène.

A cet effet, l'administration fiscale dispose de nombreuses procédures de rescrit fiscal, ainsi que des sanctions peuvent atteindre 10 années de prison et 5 millions de dinars d'amende encourues afin d'en découdre avec les fraudeurs et aux complices des auteurs d'infractions.

1 Le rejet de la comptabilité :

L'article 28 de la loi n°13-08 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour 2014 modifie l'article 43 du code des procédures fiscales en disposant que le rejet de comptabilité, à la suite d'une vérification de comptabilité, ne peut intervenir que dans le cas où l'administration démontre son caractère non probant lorsque :

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

La comptabilité doit non seulement être régulière et probante mais également sincère. Certains faits peuvent constituer des motifs valables pour douter de la sincérité de la comptabilité tel que :

- Minoration répétée des recettes ;
- Enregistrement non chronologique des opérations ;
- Factures falsifiées ou fictives ;
- Double inscription de factures ;
- Soldes créditeurs de caisse répétés et importants ;
- Opérations non comptabilisées.

2 Les conséquences du rejet de la comptabilité (Procédures de redressement unilatérales) :

Conformément à l'article 44-2 du code des procédures fiscales, dans le cas de rejet de la comptabilité les bases d'imposition du redevable seront évaluées d'office s'il ne détient pas de comptabilité régulière ou de livre spécial prévu aux articles 66 et 69 du code des taxes sur le chiffre d'affaires permettant de justifier le chiffre d'affaires déclaré.

À défaut, le redevable subirait des sanctions fiscales engendrées par l'évaluation d'office des bases d'imposition.

2.1 Taxation d'office :

C'est le droit attribué à l'administration fiscale de fixer unilatéralement les bases d'imposition dans leur ensemble, et ce, sans le recours à la procédure contradictoire.

Elle est utilisée dans le cas de :

- Défaut de déclaration ou dépôt tardif ;
- Refuse de réponse à la demande d'éclaircissement ou de justification ;
- Défaut de communication ;
- Absence totale et définitif des documents comptables obligatoires et facultatifs ;
- Opposition aux opérations du contrôle.

Selon l'article 321 de CID stupides 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* ».

3 Les sanctions de manœuvres frauduleuses :

A l'issue des opérations de contrôle, les insuffisances relevées donnent lieu à des redressements assortis en règle générale de sanctions, lesquelles se subdivisent en deux catégories :

3.1 Les sanctions fiscales :

Sanctions pécuniaires appliquées en vertu de la loi, correspondant à des majorations de droits et amendes fiscales.

Selon le décret législatif n° 92-04 du 11 octobre 1992 :

- Les fraudeurs encourent de lourdes sanctions fiscales qui sont des sanctions pécuniaires (majoration pour retard de 25%) ;

- Majoration pour insuffisance de déclaration 10% lorsque le montant des droits élundés est inférieur ou égal à 50 000 DA ;
- De 15% lorsque qu'il est supérieur à 50 000 DA et inférieur ou égal à 200 000 DA ;
- De 25% lorsque le montant des droits élundé est supérieur à 200 000 DA ;
- Une majoration de 100% applicable sur l'intégralité des droits lorsque le montant des droits élundés est inférieur ou égal à 5 000 000 DA dans le cas de manœuvres frauduleuses ;
- Une majoration de 200% lorsque le montant des droits élundés est supérieur à 5 millions de dinars sur un exercice.

Celles-ci sont directement appliquées par l'administration fiscale.

On outre, un dépôt de plainte par le directeur des impôts de la wilaya auprès des juridictions pénales, laquelle peut faire l'objet d'un retrait si le contribuable s'acquitte au préalable de la totalité des droits et pénalités mis à sa charge d'une parte.

D'autre part, le recouvrement forcé et ou de fermeture des locaux professionnels en cas de non-paiement de la dette fiscale et l'inscription au fichier national des fraudeurs.

3.2 Les sanctions pénales :

Consistant en des peines correctionnelles prononcées par les juridictions pénales, elles ont pour objet de réprimer le délit de fraude fiscale, les poursuites étant engagées sur l'initiative de l'administration fiscale.

3.2.1 Pour les impôts directs et taxes assimilées :

- 1) Soustraction ou tentative de soustraction en totalité ou en partie, au paiement de l'impôt (article 303 du CIDTA) :
 - D'une amende pénale de 50 000 DA à 100 000 DA, lorsque le montant des droits élundés n'excède pas 100.000 DA ;
 - De l'emprisonnement de deux (02) mois à six (06) mois et d'une amende de 100 000 DA à 500 000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits élundés est supérieur à 100 000 DA et n'excède pas 1 000 000 DA ;
 - De l'emprisonnement de six (06) mois à deux (02) ans et d'une amende de 500 000 DA à 2 000 000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits élundés est supérieur à 1 000 000 DA et n'excède pas 5 000 000 DA ;

- De l'emprisonnement de deux (02) ans à cinq (05) ans et d'une amende de 2 000 000 DA à 5 000 000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 5 000 000 DA et n'excède pas 10 000 000 DA ;
 - De l'emprisonnement de cinq (05) ans à dix (10) ans et d'une amende de 5 000 000 DA à 10 000 000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 10 000 000 DA.
 - L'établissement de fausses factures, de factures fictives ou de facture de complaisance, entraîne le rappel des montants de la taxe qui aurait dû être acquittée et correspond à la réfaction opérée.
- 2) Opposition aux agents habilités à constater les infractions à la législation des impôts (article 304 du CIDTA) :
- Amende fiscale de 10 000 DA à 30 000 DA. Cette amende est fixée à 50 000 DA, lorsque, lors d'une visite, il est constaté que l'établissement est fermé pour des raisons visant à empêcher le contrôle des services fiscaux.
 - En cas de deux visites successives, le montant de l'amende est porté au triple
- 3) Récidive d'opposition aux agents des impôts (article 304 du CIDTA) :
- Une peine de six (06) jours à six (06) mois d'emprisonnement.

3.2.2 Pour les taxes sur le chiffre d'affaires :

- Soustraction ou tentative de soustraction au paiement de l'impôt (Art 117 du CTCA) : Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette, à la liquidation et au paiement des impôts et taxes, est passible des peines prévues à l'article 303 du CIDTA suscitée.
- Opposition aux agents habilités à constater les infractions à la législation des impôts (article 122 du CTCA). Amende fiscale de 1 000 DA à 10 000 DA.
- Récidive de l'opposition aux agents habilités à constater les infractions (article 130 du CTCA) : Une peine de six (06) jours à six (06) mois peut être prononcée par le tribunal.
- Récidive de soustraction au paiement de l'impôt (article 130 du CTCA) : Doublement des peines prononcées pour l'infraction primitive.

3.2.3 Pour les complices des auteurs d'infractions :

- Selon l'article 303 alinéa 2 code des impôts : *«Sous réserve des dispositions de l'article 306, sont applicables aux complices des auteurs d'infractions les mêmes peines que celles dont sont passibles les auteurs mêmes de ces infractions».*

- Article 306 : *«La participation à l'établissement ou à l'utilisation de documents ou renseignements reconnus inexacts par tout agent d'affaires, expert ou, plus généralement, toute personne ou société faisant profession de tenir ou d'aider à tenir des écritures comptables de plusieurs clients est punie d'une amende fiscale».*
- Alinéa 2 de l'article 306 : *«Les contrevenants, lorsqu'ils sont convaincus d'avoir établi ou aidé à établir de faux bilans, inventaires, comptes et documents de toute nature produits pour la détermination des bases des impôts ou taxes dus par leurs clients peuvent en outre être condamnés aux peines édictées par l'article 303 ».*
- Alinéa 3 : *«En cas de récidive ou de pluralité de délits constatés par un ou plusieurs jugements, la condamnation entraîne de plein droit l'interdiction d'exercer les professions d'agent d'affaires, de conseiller fiscal, d'expert ou de comptable même à titre de dirigeant ou d'employé et, s'il y a lieu, la fermeture de l'établissement».*

Conclusion du deuxième chapitre :

Dans le cas algérien et en absence d'un marché des capitaux actif, la manipulation des résultats vise à diminuer l'assiette fiscale (légalement ou illégalement). Dans son analyse l'administration fiscale classe ce phénomène en fraude fiscale ou évasion fiscale. Les deux phénomènes se ressemblent en plusieurs points, et se différencient dans d'autres.

La fraude et l'évasion fiscales partagent un souci commun celui de payer moins d'impôt en recourant à de nombreux moyens visant à manipuler le résultat fiscal. Ce dernier est abordé par l'administration fiscale, en déterminant les différentes règles permettant le passage du résultat comptable vers le résultat fiscal, en déterminant les différentes conditions de réintégration des produits et déduction de charges.

En revanche, ces règles et conditions jouent un rôle crucial dans l'analyse du phénomène, en permettant à l'administration fiscale la détection et la classification du phénomène selon le degré de violation des règles.

Il ne fait aucun doute que la fraude et l'évasion fiscale sont l'un des principaux obstacles au développement économique, et dans le cadre d'un système fiscal jugé déclaratif, où les déclarations fiscales sont faites par les contribuables, l'administration fiscale tente d'éliminer ou au moins réduire ce phénomène par l'adoption des mécanismes de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Le contrôle fiscal est l'un des outils utilisés par l'administration fiscale pour ressortir les erreurs et les insuffisances des contribuables, mais également de détecter et classer les éventuels actes frauduleux, quelque soit leur nature.

Outre les outils répressifs et préventifs, l'administration fiscale adopte des sanctions fiscales et d'autres pénales pour les auteurs ainsi que les complices des auteurs d'infractions.

Chapitre 03 :

Cas pratique portant sur la vérification de la comptabilité

(Direction des impôts de Blida)

Introduction du troisième chapitre :

Dans ce dernier chapitre, nous essaierons de passer du stade théorique à la pratique pour confronter les aspects théoriques aux réalités du terrain et mieux concevoir la démarche de l'administration fiscale. Nous avons entamé un stage au sein de la direction des impôts de la wilaya de Blida, plus précisément au niveau du bureau des vérifications comptables et fiscales (BRV) du bureau de la sous-direction du contrôle fiscal de la wilaya.

Nous présentons également les chiffres et les statistiques relatifs aux aspects quantitatifs et qualitatifs des contribuables qui ont été examinés dans la comptabilité, en analysant divers indicateurs possibles.

Enfin, la présentation d'un cas pratique constitué de dossiers sous enquête et la démonstration de la méthode adoptée de régularisation fiscale.

Ce présent chapitre est structuré dans trois (03) sections dont la première est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil, la seconde porte sur l'analyse des résultats des vérifications comptables et fiscales et finissons par la présentation du cas pratique dans la dernière section.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.

Notre lieu de stage pratique est la direction des impôts de la wilaya de Blida en tant qu'organe administratif comprenant plusieurs départements et directions et chargé de la mise en œuvre du programme d'investigation en comptabilité et d'autres tâches.

1 La structure organisationnelle :

1.1 Présentation de la direction¹ :

Le système des directions régionales et de la direction de wilaya a été créé par le décret exécutif n° 91-60 du Shaaban 1411 Hidjri du 23 février 1991 fixant l'organisation des services extérieurs de l'administration fiscale et ses pouvoirs, publié au journal officiel sous n° 09. Dans lequel les services extérieurs de l'administration fiscale ont reconnu une organisation hiérarchique indépendante prenant la forme de directions de wilaya, inspections des impôts et recettes des impôts (contributions diverses « RCD ») conformément à la décision ministérielle du 30 avril 1991, modifiée par la décision ministérielle du 12 décembre 1994.

En ce qui concerne le décret 91-60 du 23 février 1991, dans les dispositions des articles 43 à 45, définit les pouvoirs de la direction régionale en matière de revitalisation du travail des directions de wilaya de sa spécialisation régionale, où elle s'occupe de la direction, la coordination et le contrôle de ces derniers. Conformément à l'article quatre de ce même décret, les directions régionales sont composées de quatre sous-directions, avec la détermination et l'organisation de chaque structure et ses pouvoirs par décision du ministre.

Les directions régionales des impôts ont été divisées en deux groupes en raison de l'importance et de l'intensité des travaux de chaque groupe. Si nous revenons à la décision ministérielle du 30 avril 1991 en ses articles 25 à 75, les directions ont été classées en quatre groupes et chaque groupe contient un nombre de wilayas en fonction de leur composition, organisation et pouvoirs, sur la base des critères énoncés dans le texte de l'article 27 de la décision.

La wilaya de Blida fait partie du premier groupe, qui comprend Blida, Chlef, Médéa, Boumerdès, Alger, Tipasa, Annaba, Tizi Ouzou, Constantine, Mostaganem, Mascara, Oran, Jijel, Sétif, Skikda, Tlemcen, Batna, Bejaia et Sidi Bel Abbes.

¹ Direction des impôts de la wilaya de Blida

1.2 Structure de la direction des impôts :

La direction des impôts de Blida comprend cinq (5) sous-directions :

- Sous-direction de la direction de ressources humaines et moyens ;
- Sous-direction de la direction des opérations fiscales ;
- Sous-direction du service de recouvrement ;
- Sous-direction de la direction du contrôle fiscal ;
- Sous-direction des poursuites du contentieux.

1.2.1 Sous-direction de la direction de ressources humaines et moyens :

Est responsable de la gestion des employés et du suivi de leur carrière ainsi que de la préparation des membres des commissions paritaires et contribue à la préparation et à la réalisation du programme visant à améliorer les effectifs et le fonctionnement des obligations, ainsi que la liquidation et le paiement des coûts de gestion et d'équipement de la direction, d'une part.

D'autre part, l'évaluation des besoins de la direction de wilaya en termes des enveloppes financières et l'analyse de sa consommation. Elle fournit également les meubles, les équipements, matériel de bureau, les produits de nettoyage et l'entretien nécessaires au bon fonctionnement des services de la direction. Elle comprend quatre bureaux :

- Bureau du personnel ;
- Bureau des opérations budgétaires ;
- Bureau des imprimés et des documents.

1.2.2 Sous-direction de la Direction des opérations fiscales :

Est chargée de suivre et de contrôler les travaux des inspections en ce qui concerne les travaux qui leurs sont confiées et de donner des conseils d'orientation aux responsables des inspections et aux responsables des services afin de garantir le bon fonctionnement des travaux.

Elle publie et diffuse également toutes les instructions, brochures et règlements mis à jour par l'administration centrale et la direction régionale concernant l'application de la législation fiscale. Ainsi qu'elle assure la bonne réception des contribuables et les orienter, les informer de la législation fiscale.

Elle fournit des statistiques des différents services et assure qu'elles soient envoyées à l'administration centrale tout en veillant la répartition équitable de diverses recettes fiscales.

Et assure aussi la préparation des statistiques générales des services fiscaux de la wilaya et en les transmettant à l'administration centrale. Elle comprend trois bureaux :

- Bureau d'organisation et d'animation et relations publiques ;
- Bureau des rôles ;
- Bureau des statistiques.

1.2.3 Sous-direction du service de recouvrement :

Cette direction contrôle l'état de la perception des différents impôts, taxes, amendes et, en général, de toutes les recettes à recouvrer pour la recette, en assurant le suivi des capacités financières de certains contribuables et la prise des mesures de recouvrement dans l'entreprise.

Elle prend également l'initiative de préserver l'intérêt du trésor dans le domaine de transfert de propriété effectué par les notaires et l'évaluation périodique de la situation des recouvrements par chaque recette et l'analyse des soldes liés à la perception ou au retard et la détermination de ses causes, ainsi que le control des comptes de gestion des receveurs et le control de la légalité du paiement des dépenses. Elle comprend :

- Bureau de contrôle de recouvrement ;
- Bureau de contrôle de la gestion financière pour les communes.

1.2.4 Sous-direction de la direction du contrôle fiscal :

Est chargée de l'élaboration des fichiers fiscaux d'institutions, d'administration, d'entreprises et de personnes. Ainsi que la programmation des interventions des inspections dans le cadre de suggestions d'amélioration de la recherche et du maintien des contrats en tous genres.

Aussi, la programmation des affaires de législation et réglementation en vigueur. Et de contrôler les rapports de ces équipes avec la publication et l'envoi des statistiques périodiques sur les enquêtes au bureau spécialisé. Elle comprend trois bureaux :

- Bureau de recherche d'informations fiscales (BRIF) ;
- Bureau de fichier (carte fiscale) ;
- Bureau de vérification comptable et fiscale (BRV).

1.2.4.1 Bureau de cartes et comparaison d'informations :

Ce bureau est chargé de :

- La gestion des cartes (d'identification fiscale) et d'aider les services fiscaux à la création de leurs cartes ;
- Le maintien de tous types de contrats soumis aux procédures d'enregistrement et la livraison d'extraits de ceux-ci dans les conditions stipulées dans la législation et la réglementation en vigueur ;
- Recevoir les informations obtenues par le bureau et les services responsables de la recherche sur la matière imposable, son classement et de la répartir parmi les inspections des impôts concernées par son exploitation ;
- Organiser l'utilisation des plannings clients, des bons de livraison et autres documents de manière à accélérer la distribution des informations contenues dans ces plannings et supports ;
- Fournir toutes les suggestions et opinions visant à améliorer la conservation et l'exploitation de l'information et à en contrôler l'utilisation.

1.2.4.2 Bureau des vérifications fiscales et comptables (BRV) :

Ce bureau est chargé de :

- Créer et gérer une carte (d'identification fiscale) pour les institutions et les personnes physiques pouvant être soumises à un examen approfondi ou à un contrôle approfondi de leur positions fiscales sur la base de critères déterminés par l'administration centrale ;
- Programmer les affaires sujettes à un examen annuel et de suivre la mise en œuvre des programmes dans les délais ;
- Suivre et contrôler le travail des équipes de vérification et assurer la performance de ces équipes à intervenir pour respecter la législation et la réglementation en vigueur et les droits des contribuables vérifiés et pour défendre les intérêts du trésor ;
- La perception des impôts et taxes résultant des opérations de vérification et la transmission régulière des rapports de vérification à l'administration centrale ;
- Le programme de contrôle des prix déclarés lors de la conclusion de contrats de vente liés à l'immobilier, aux droits immobiliers, aux surfaces commerciales, aux actions, aux parts de sociétés et à de telles évaluations concernant tous les contrats soumis à des procédures d'enregistrement.

1.2.4.3 Bureau de recherche d'informations fiscales (BRIF) :

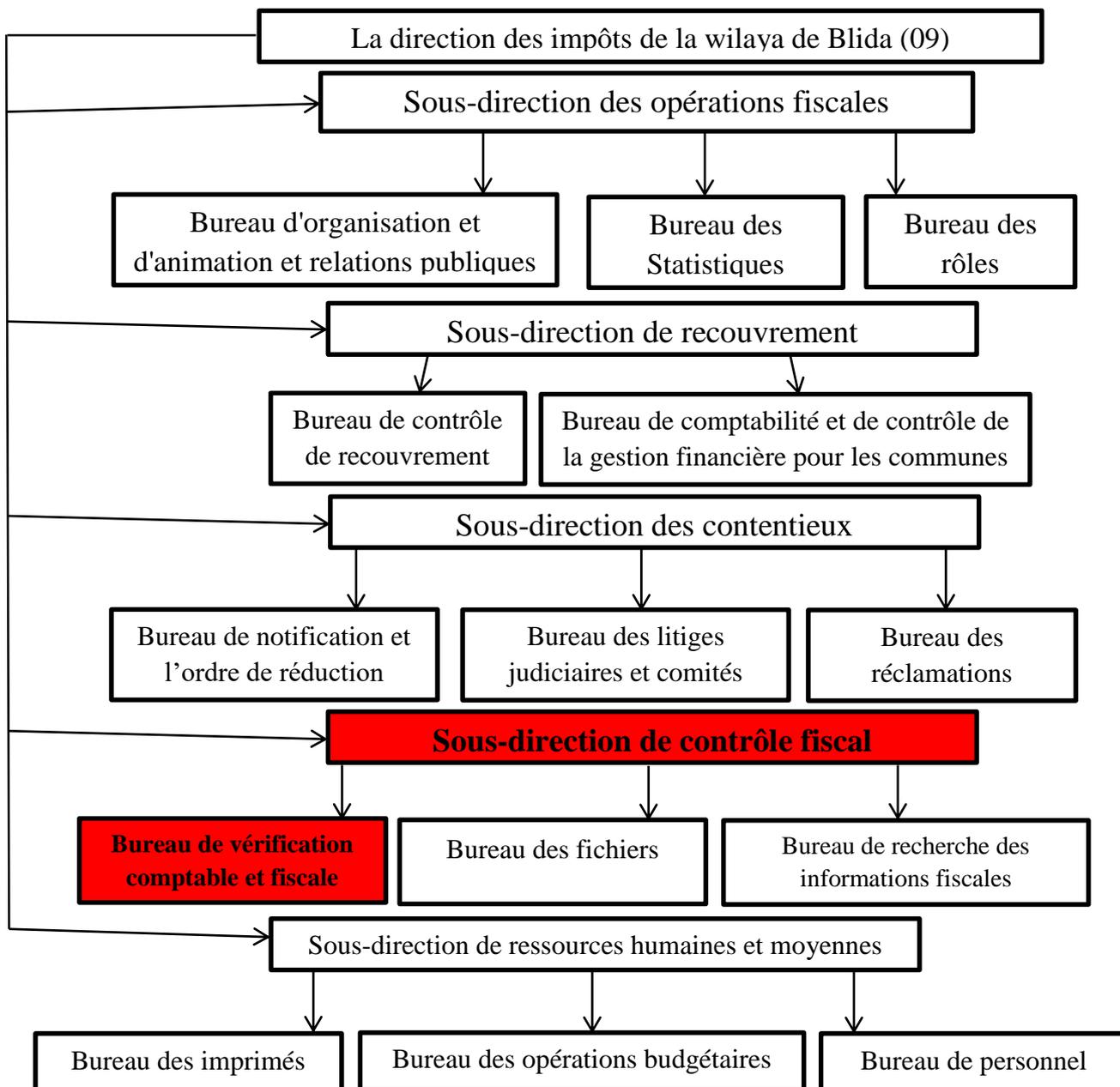
Le bureau de la recherche d'information doit :

- Préparer une carte pour les collectivités locales, les administrations, les organes, les institutions et les personnes pouvant détenir des informations pouvant être utiles à l'établissement ou à la collecte de la taxe ;
- Programmer des interventions qui seront effectuées par les bureaux directement par l'intermédiaire des équipes de recherche et collecter les informations et les envoyer au bureau en charge de la comparaison des informations.

2 L'organigramme de la direction des impôts de la wilaya de Blida :

La structure organisationnelle de la direction des impôts de la wilaya de Blida se présente ainsi :

Figure n° 07 : L'organigramme de la direction des impôts de la wilaya de Blida



Source : La décision ministérielle conjointe du 21/09/2009 réglementant les intérêts extérieurs de l'administration fiscale et sa validité.

Remarque : les structures ombrées en gras indiquent le lieu du stage pratique.

Section 02 : Résultats des vérifications comptables et fiscales.

1 Dossiers traités :

1.1 Nombre des affaires :

Tableau N° 01 : Evolution du nombre de dossiers traités.

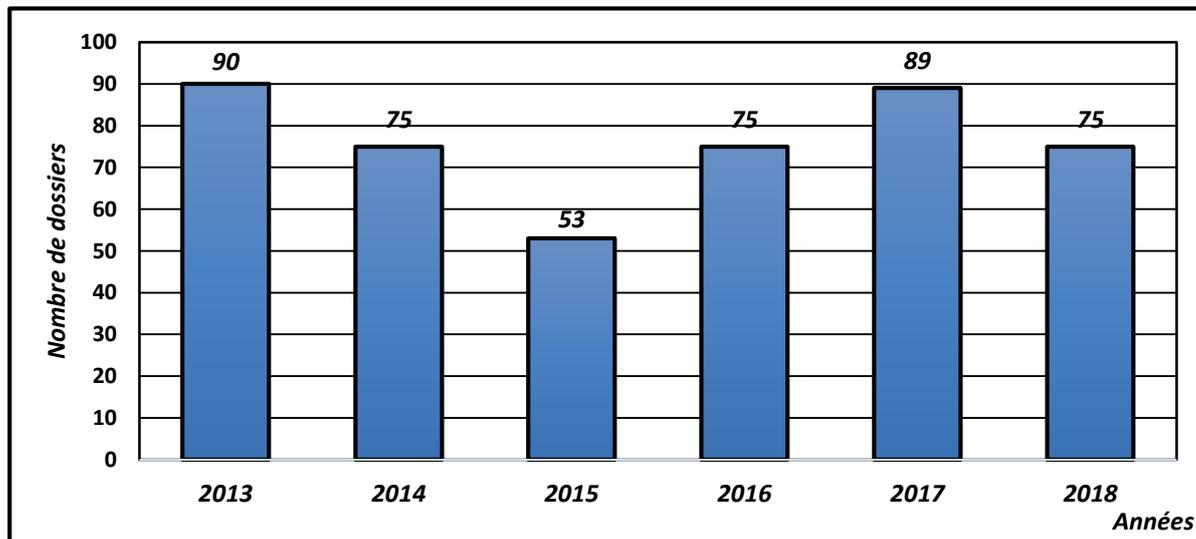
(Unité : dossier)

Libelle	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Dossiers de vérification / personne physique	29	21	11	11	16	17
Dossiers de vérification / personne morale	61	54	42	64	73	58
Programme de vérification annuelle (Personne physique + personne morale)	90	75	53	75	89	75
Nombre de dossiers soumis au régime du réel au niveau de wilaya / Blida	17691	18082	12854	12210	10722	8747

Source : Bureau de vérification comptable et fiscale / Blida.

L'évolution des dossiers objet de vérification au sein du BRV/ Blida se présente à travers la figure suivante :

Figure N°08 : Evolution du programme de vérification annuelle.



Source : Elaborée par nos soins sur la base des données fournies.

1.1.1 Commentaire :

- Nous notons que le nombre total de dossiers ayant fait l'objet d'une vérification a atteint son max en 2013 de 90 dossiers. Le niveau le plus bas est enregistré en 2015 avec 53 dossiers, puis a encore augmenté en 2017, dans environ 89 dossiers avec 75 dossiers en 2018.

- La forme juridique dominante des entreprises vérifiées est sociétés des capitaux (SARL, EURL, SPA...) ou sociétés de personnes (SNC), où ces formes juridiques dépassent le double des personnes physiques tout au long de la période mesurée de 2013 à 2018.
- Le nombre total de dossiers soumis au régime du réel au niveau de la wilaya a connu un déclin à l'exception de l'année 2014, atteignant 2018 jusqu'à la limite de 8 747 dossiers entre personnes physiques et personnes morales.

1.1.2 Explication :

Une interprétation objective des observations ci-dessus peut être donnée comme suit :

- La fluctuation et le manque de potentiel humain (le nombre de vérificateurs fiscaux), qui est à la base des vérifications de comptabilité et qui exige de l'expérience et la formation académique, ont entraîné une diminution du nombre de dossiers examinés.
- Le travail binaire à savoir 2 vérificateurs par dossier, sachant qu'au mieux, le nombre de vérificateurs a atteint 18 vérificateurs au niveau de la wilaya, c'est à dire "09" missions pour l'ensemble du programme d'investigation annuel.
- En pratique, le programme de vérification annuel de la tutelle ce fait à la fin du premier semestre, ce qui entraîne des retards et un nombre limité de cas à mettre en œuvre avant la fin de l'exercice 13/12/N.
- La wilaya de Blida est l'une des wilayas qui possède une activité commerciale et industrielle importante au niveau national et qui est connu pour le grand nombre de zones industrielles et de domaines d'activités. En termes pratiques et juridiques dans le climat des affaires on trouve que les sociétés des capitaux ou de personnes (familiale) sont plus présentes et plus favorables, notamment au niveau des importations et des exportations.
- La baisse du nombre total de dossiers du régime du réel provient principalement de la loi de finance complémentaire 2015 article (13) modifiant de l'Art 282 bis 2 de CIDTA, qui fixe le seuil du chiffre d'affaire séparant entre les deux régimes du réel et forfaitaire à 30 000 000 DA (sans tenu de statut juridique). Ce qui a conduit à la mise en place de nombreuses entreprises à l'impôt forfaitaire unique (IFU) et ce quelque soient leurs formes juridiques.

1.2 Taux de couverture de vérification comptable et fiscale :

Le taux de couverture désigne le temps nécessaire pour la couverture totale du nombre total de dossiers objet d'une vérification comptable et fiscale au moins une fois.

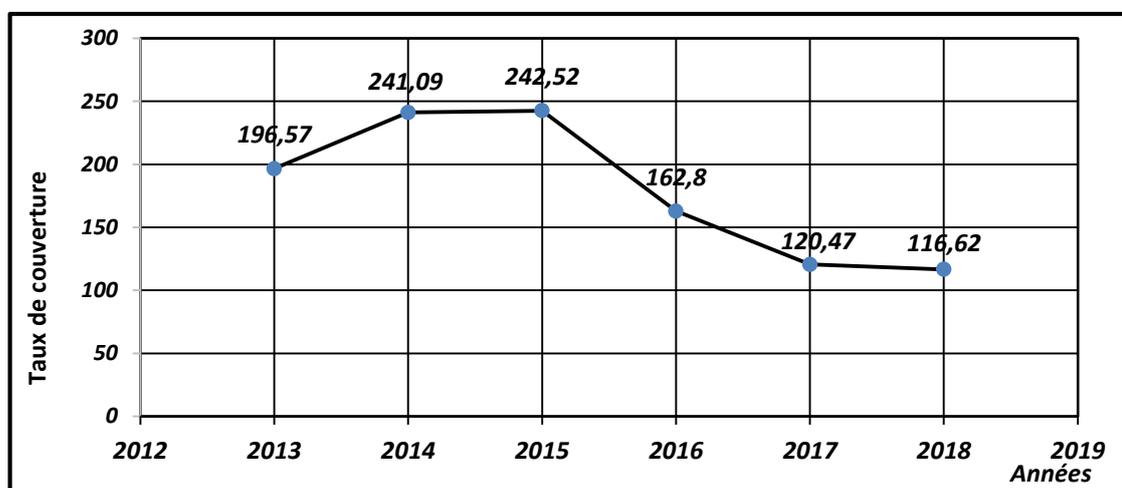
Tableau N° 02 : Calcul du taux de couverture

(Unité : dossier/exercice)

Libellé	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nombre de dossiers soumis au régime réel au niveau de wilaya	17691	18082	12854	12210	10722	8747
Dossiers de vérification annuelle	90	75	53	75	89	75
Taux de couverture	196,57	241,09	242,52	162,80	120,47	116,62

Source : Préparé par l'étudiant.

Ce tableau peut être représenté graphiquement comme suit :

Figure N° 09 : Evolution du taux de couverture.

Source : Elaborée par nos soins sur la base du tableau précédent.

Remarque : Taux de couverture = Nombre total de dossiers / Nombre de dossiers examinés.**1.2.1 Commentaire :**

Dans notre cas ce taux couvre tous les dossiers en tant que minimum de 120 années selon les données de 2017 et la période maximale est de 242 années selon les données de 2015. D'où la vérification comptable et fiscale nécessite pour couvrir la totalité des dossiers au minimum 120 années selon les données de 2017 et au maximum la période de 242 années selon les données de 2015.

1.2.2 Explication :

- Les moyens humains (nombre de vérificateurs...), matériels (outils informatique...), juridiques (protection de vérificateurs contre différents risques...) et technologiques (réseau...) mis à la disposition du bureau des vérifications comptables et fiscales ont empêché l'arrivée d'un taux de couverture acceptable.

- Nous évoquons l'impossibilité d'accéder concrètement à une couverture complète des dossiers fiscaux et de les soumettre à une vérification comptable et fiscale, l'objectif étant une couverture relative et une attention particulière aux dossiers prioritaires du programme afin de vérifier et d'alerter le reste des contribuables sur les le côté dissuasif de la vérification comptable et fiscale.

1.3 Nature de l'établissement de l'assiette et actions correctives :

Tableau N° 03 : Evolution des actions correctives

(Unité : dossier)

Méthodes adoptées	Années		2013		2014		2015		2016		2017	
La méthode de régularisation	80	%89	67	%89	46	%87	69	92 %	87	97,7 %		
La méthode de taxation d'office	05	%5,5	04	%5,5	04	%7,5	03	%4	-	%0		
Absence de redressement	05	%5,5	04	%5,5	03	%5,5	03	%4	02	%2,3		
Nombre total de dossiers annuels pour la vérification	90	100 %	75	100 %	53	100 %	75	100 %	89	100 %		

Source : Bureau de vérification comptable et fiscale / Blida.

1.3.1 Commentaire :

- La majorité des dossiers de vérification pour les années 2013 à 2018 ont été constitués selon la méthode de la régularisation fiscale, l'année 2017 enregistrant le pourcentage le plus élevé de 87 dossiers sur 89, soit 97,7%, tandis que la méthode de taxation d'office est de 0%.
- Années 2013-2014-2015-2016 La méthode de taxation d'office est faible et insignifiante par rapport au nombre total de vérifications.
- L'émergence de cas d'absence ou d'existence de soumission "QUITTUS" et est devenu un pourcentage du programme de vérification pour chaque année.

1.3.2 Explication :

Les cas ci-dessus peuvent être expliqués de la manière suivante :

- La régularisation fiscale signifie des mesures contradictoires pouvant affecter différents points de régularisation : intégration de charges injustifiées, régularisation de comptes illusoires, paiement de TVA non remboursable, factures de vente non déclarées, etc.
- L'absence de l'évaluation unilatérale est principalement due aux dispositions de la législation fiscale après l'adoption SCF et à la limitation du rejet et de la taxation d'office.
- En l'absence des méthodes classiques représentées par le compte matière ou le compte financier, lesquels ont été plus utiles lors de la vérification, l'absence du calendrier "QUITTUS" est devenue très fréquente dans chaque programme de vérification annuel.

1.4 Le potentiel humain de la vérification comptable et fiscale :

Tableau N° 04 : Evolution des missions de vérification comptable et fiscale.

Années	2016	2017	2018
Libellé			
Nombre total de vérificateurs	18	16	15
Nombre total de chefs de brigades	03	03	03
Nombre de missions de vérification (nombre de vérificateurs /2)	9 missions	8missions	7 missions
Le grade / classement :			
➤ Inspecteurs divisionnaire	10	08	07
➤ Inspecteur central	07	07	07
➤ Inspecteur principal	04	04	04
Nombre de cas annuels	75	89	75
La moyenne de cas pour chaque mission = (Nombre de cas/Nombre de mission)	8,33	11,13	10,71

Source : Bureau de vérification comptable et fiscale / Blida.

1.4.1 Commentaire :

- Le corps d'inspecteurs vérificateurs au niveau de Bureau de vérification comptable et fiscale / Blida a diminué entre 2016 et 2018 pour atteindre 15 inspecteurs en 2018, soit une moyenne de seulement 07 missions, sachant que le travail binaire étant de 2 vérificateurs pour chaque dossier de vérification.
- Le sommet des grades administratif des inspecteurs est « inspecteur divisionnaire » et le plus bas « inspecteur principal » ce dernier nécessite une licence ou une ancienneté de plus de 10 ans dans le grade.
- Il n'y a pas eu d'augmentation du nombre d'inspecteurs ni de nouveaux inspecteurs pour renforcer la couverture des vérifications et des dossiers.

1.4.2 Explications :

- Le 12/04/2019, l'actuel programme d'investigation pour 2019 n'est pas encore arrivé, ce qui explique le retard important dans la couverture et l'achèvement des tâches de vérification.
- Le nombre d'inspecteurs est en déclin, certains inspecteurs ont basculé carrément de la fonction publique, en raison de l'absence d'incitations par rapport aux tâches délicates de la vérification.
- Absence de décision administrative d'attirer les cadres au service de vérification pour des raisons qui restent inconnues et injustifiées.

2 Les montants éludés (dissimulés) :

Tableau N° 05 : Evolution des montants récupérés.

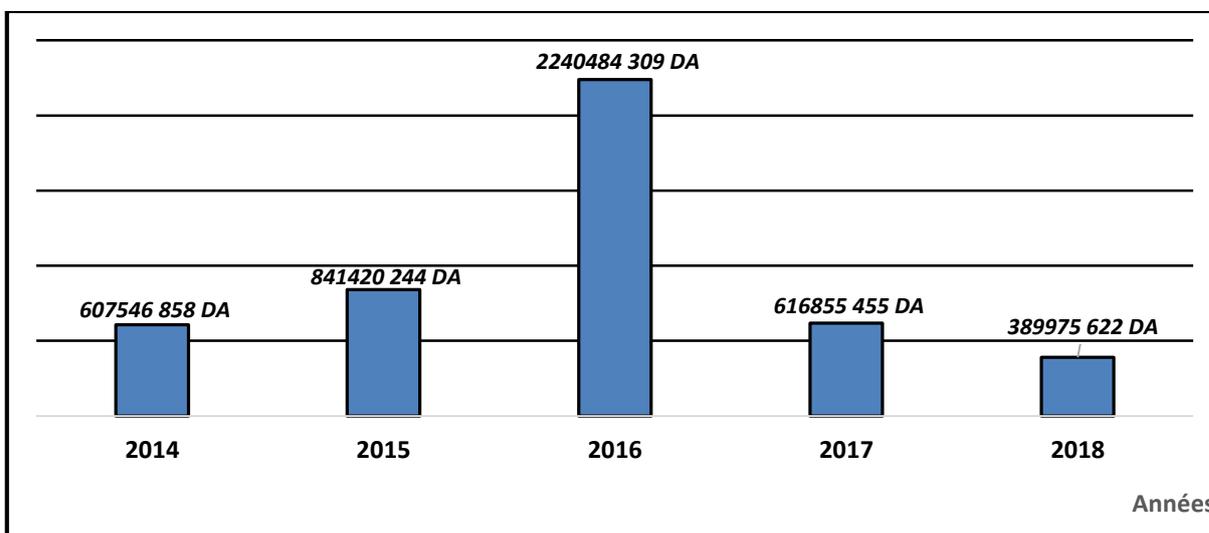
(Unité : DA)

Années de déclarations	2014	2015	2016	2017	2018
Montants récupérés= Droits+ pénalités	607 546 858	841 420 244	2 240 484 309	616 855 455	389 975 622
Nombre de dossiers traités	75	53	75	89	75
La moyenne de rentabilité de dossier	8 100 624	15 875 853	29 873 124	6 930 960	5 199 675

Source : Bureau de vérification comptable et fiscale / Blida.

Ce tableau peut être représenté graphiquement comme suit :

Figure N° 10 : Evolution des montants récupérés.



Source : Elaborée par nos soins sur la base du tableau précédent.

2.1 Commentaire :

Les recettes fiscales issues des vérifications comptables et fiscales on atteint leur maximum en 2016 se sont élevés à un revenu moyen par dossier de 29 873 122 DA.

En 2018, la moyenne de rentabilité le plus basse a été enregistrée de 5 199 675DA.

2.2 Explication :

Le taux de croissance global du résultat des opérations de vérification comptable et fiscale est lié à plusieurs facteurs et raisons qui peuvent être mentionnés, par exemple :

- La bonne sélection de dossiers et l'objectivité d'indicateurs de sélection ;
- la compétence et l'expertise de vérificateur de comptabilité ;
- La possibilité d'adopter une correction automatique ou unilatérale dans certains actes de manœuvres frauduleuses importants, et donc la punition et le règlement est grande.
- La baisse des recettes est expliquée par l'application à partir de 2016 de la note explicative de l'article 43 CPF de 2014, portant la favorisation du recours à l'absence de redressement au lieu de taxation d'office ce qui diminue les recettes de l'administration fiscale.

Section 03 : Présentation des cas pratiques.

Les contribuables étudiés sont présentés comme suit :

1 Présentation des entreprises :

Tableau N° 06 : Carte d'identité des entreprises.

	Entreprise 01	Entreprise 02	Entreprise 03
Forme juridique	EURL	SARL	Personne physique
Période de vérification	2010	2012/2013/ 2014/2015	2012/2013/ 2014/2015
Impôts vérifiées	TVA.TAP.IBS. IRG /libérateur. IRG/salaires. droit de timbre et autres impôts et taxes	TVA.TAP.IBS. IRG/libérateur. IRG/salaires. et autres impôts et taxes	TVA.TAP. IRG/barème. IRG/salaires. et autres impôts et taxes
Programme de vérification	2014	2016	2016
Cadre juridique	Article 20-01 ^{ère} du code de procédure fiscale		
Activité exercé	Fabrication des panneaux sandwich (activité principale) Vente rond à béton (activité secondaire)	L'importation du PVC et la revente en l'état	Transport de marchandises et la revente en l'état des matériaux de construction

Source : Préparé par l'étudiant selon documents internes du BRV/ Blida.

2 Étapes préliminaires de la vérification :

Les travaux préliminaires de la vérification se déroulent comme suite :

2.1 L'avis de vérification :

Il s'agit d'une procédure légale par laquelle le contribuable est informé au préalable 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. Il bénéficie également d'un délai minimum de (10) jours pour la préparation des documents comptables, sous peine de vice de fond des procédures dans le cas non divulgation. Cet avis comprend les données obligatoires suivantes :

- Raison sociale et siège sociale ;
- La période concerné par la vérification :
 - **Entreprise 01** : du 01/01/2010 au 31/12/2010 ;
 - **Entreprise 02** : du 01/01/2012 au 31/12/2015 ;
 - **Entreprise 03** : du 01/01/2012 au 31/12/2014 ;
- Activité exercée :

- **Entreprise 01** : Fabrication des panneaux sandwich (activité principale),
Vente rond à béton (activité secondaire)
- **Entreprise 02** : L'importation du PVC et la revente en l'état
- **Entreprise 03** : transport de marchandises et la revente en l'état des matériaux de construction
- Impôts soumises à la vérification ;
- Les droits et garanties accordés au contribuable dans le cadre de la vérification :
 - Limitation de la durée de la vérification ;
 - Information préalable et délai de préparation ;
 - Faire assister un conseil au choix du contribuable ;
 - Le droit d'arbitrage ;
 - L'impossibilité de renouveler une vérification sur la même période et les mêmes taxes.
- Nom, prénom et grade de vérificateur de comptabilité et du chef de brigade ;
- Principe général : l'opération de vérification se déroule sur place au niveau du siège social de la société et exceptionnellement, en cas de force majeure peut être menée dans les bureaux de la direction et cela après une demande écrite de la société et l'approbation du directeur des impôts sur la demande.

La vérification a été effectuée sur place (siège de la société).

2.2 La position fiscale :

Tableau N° 07 : Présentation de la position fiscale des entreprises.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaire	
Entreprise 01	Redevable soumise obligatoirement de la TVA au taux de 17% et 07% respectivement (car activité mixte) selon les dispositions de l'article 02 paragraphe 02 du code des TCA.
Entreprise 02	Redevable soumise obligatoirement de la TVA au taux de 17% selon les dispositions de l'article 02 paragraphe 02 du code des TCA.
Entreprise 03	Redevable soumise obligatoirement de la TVA au taux de 17% selon les dispositions des articles 02 et 21 paragraphe 02 du code des TCA.
En matière d'impôts directs et taxes assimilées	
Entreprise 01	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Soumis à la TAP au taux de 02% conformément aux articles 217 et suivant du CIDTA ➤ Soumis à l'IBS au taux de 19% conformément aux articles 136 et 150 du CIDTA ➤ Retenue à la source de 10% libératoire sur les bénéfices distribués aux associés et actionnaires conformément à l'article 104 du CIDTA ➤ Retenue à la source IRG catégorie traitement et salaire en vertu des articles 66 à 67 du CIDTA.

Entreprise 02	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Soumis à la TAP au taux de 02% conformément aux articles 217 et suivant du CIDTA ➤ Soumis à l'IBS au taux de 25% en 2012/2013 et au taux 23% en 2014 et au 26% pour 2015 conformément aux articles 136 et 150 du CIDTA ➤ Retenue à la source de 10% libératoire sur les bénéfices distribués aux associés et actionnaires conformément à l'article 104 du CIDTA ➤ Retenue à la source IRG catégorie traitement et salaire en vertu des articles 66 à 67 du CIDTA.
Entreprise 03	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Soumis à la TAP au taux de 02% conformément aux articles 217 et suivant du CIDTA ➤ Soumis à l'IRG catégorie BIC suivant l'article 104 du CIDTA ➤ Retenue à la source IRG catégorie traitement et salaire en vertu des articles 66 à 67 du CIDTA.

Source : Préparé par l'étudiant selon documents internes du BRV/ Blida.

2.3 Etape de travaux du bureau :

Pendant la période de 10 jours accordée à la société, le vérificateur accomplit plusieurs tâches, qui peuvent être mentionnés, à titre indicatif :

- Retrait du dossier fiscal unique « activité » de l'entreprise au niveau de l'inspection des impôts territorialement compétente et ceci afin d'étudier, comparer et observer l'évolution des postes comptables (CA, résultat, charges) d'une année sur l'autre et identifier l'historique de l'entreprise depuis sa création.
- Préparer l'état comparatif des bilans ainsi que le relevé de comptabilité comme suit :
 - **Entreprise 01** : de 01/01/2010 au 31/12/2010 ;
 - **Entreprise 02** : de 01/01/2012 au 31/12/2015 ;
 - **Entreprise 03** : de 01/01/2012 au 31/12/2014 ;
- Dans le cadre du droit de communication autorisé à gérer à l'administration fiscale en vertu des dispositions de l'article (45) à (69) du code de procédure fiscale.

Le vérificateur envoi une correspondance écrite aux :

- Fournisseurs, clients, banques publiques ou privées pour obtenir des informations.
- Administration des douanes pour les importations (achats à l'étranger).

3 Résultats de la vérification de la comptabilité :

Après 10 jours, les entreprises ont fourni les supports et les documents comptables.

3.1 En la forme :

L'examen de la comptabilité des trois entreprises en la forme a permis de constater l'existence de tous les livres comptables obligatoires prévues par les articles de 09 à 11 du code

de commerce, lesquels ont été tenus selon les recommandations du système comptable financier et appuyés dans l'ensemble par des pièces justificatives, à savoir :

- Les livres obligatoires (journal général, livre d'inventaire) cotés et paraphés par le tribunal territorialement compétent ;
- Les journaux auxiliaires (banque, caisse, opérations diverses, achats et ventes) ; Tenus sur support informatique ;
- Ainsi que l'ensemble des pièces justificatives (factures achats/ventes....).

La comptabilité a également été examinée à travers l'outil informatique, c'est-à-dire le logiciel de la comptabilité le plus utilisé « PC COMPTA ».

Donc la comptabilité des trois entreprises est acceptable en la forme.

3.2 Au fond :

L'examen de la comptabilité des trois entreprises dans le fond a permis de constater ce qui suit :

3.2.1 Entreprise 01 :

3.2.1.1 Anomalies :

- 1) Un compte matière élaboré en quantités a fait apparaître des manquements qui ne peuvent être justifiés que par des ventes non déclarées des panneaux, tôles, accessoires...
- 2) Le procédé de fabrication des panneaux et des tôles « M2 » présente un certain nombre d'étapes dans lesquelles il est constaté des traitements et des opérations spécifiques, les matières premières « A et B » (déterminantes) avec différents diamètres sont au fur et à mesure transformées et travaillées jusqu'à obtenir un produit fini intitulé panneau et tôles « M2 » ainsi des accessoires (pièces). Sachant que l'unité de mesure de la matière première « A » et le kilogramme « kg » avec un taux de perte raisonnable de 01 %.

La matière choisit (objet du compte matière), est de grande importance et significatif sur la composition de toute la gamme de produit de l'entreprise.

- 3) L'entreprise a déduit les annuités d'amortissement du l'actif « poste électrique » relatifs à l'exercice 2008 et 2009 sur le bénéfice de l'exercice 2010.
Ces charges ne sont pas admises comme charges sur le plan fiscal et sont à réintégrer en matière de résultat.

- Exercice 2008 : amortissement = 249 758,55 ;
- Exercice 2009 : amortissement = 428 157,50.

3.2.1.2 Reconstitution des bases imposables :

Tableau N° 08 : Compte matière « Entreprise 01 ».

(Unité : Kg)	
Désignation	2010
<u>Matières premières(Kg) :</u>	
Stock initial	1 525 630,27
(+) Achats	2 000 960
(-) Stock final	618 662
(=) Consommation de l'exercice	2 907 928,27
(-) Pertes taux 01%	29 079,29
(=) Consommation nette de l'exercice	2 878 848,99
Production de l'exercice en Kg	2 878 848,99
<u>Produits finis :</u>	
Stock Initial	-
Stock Final	-
Ventes Reconnues Kg	2 878 848,99
(-) Ventes Déclarées Kg (= production panneaux *%accessoires : 2.832.490,4*1.01=2.860.815)	2 860 815
(=) Ecart (Kg)	18 033,99
Coefficient de dissimulation	1,006303794

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.1.2.1 Détermination de bases d'imposition :

Tableau N°09 : Reconstitution du CA « Entreprise 01 ».

(Unité : DA)	
Libelle	2010
CA déclaré production	365 756 509
(*) coefficient dissimulation	1,006303794
(=) CA reconnu production	367 659 641
(+) CA achats – Revente déclaré	38 363 526
(=) CA global reconnu	406 023 167
(-) CA global déclaré	403 720 033
= CA rehaussé	2 303 132

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.1.3 Liquidation des droits et taxes :**3.2.1.3.1 Les taxes sur le chiffre d'affaire :****3.2.1.3.1.1 Taxe sur la valeur ajoutée TVA :****Tableau N°10 : Régularisation de la TVA « Entreprise 01 ».**

(Unité : DA)

Exercice	CA/reconnu	CA/déclaré	CA/rehaussé	Taux	droits	Taux pénalité	Pénalité
2010	367 659 641	365 756 509	2 303 132	17%	392 532	25%	97 883

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.1.3.2 Taxe sur l'activité professionnelle TAP :**Tableau N°11 : Régularisation de la TAP « Entreprise 01 ».**

(Unité : DA)

Exercice	CA/reconnu	CA/déclaré	CA/rehaussé	Taux	droits	Taux pénalité	Pénalité
2010	367 659 641	365 756 509	2 303 132	02%	46 063	10%	4 606

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.1.3.3 Impôts sur le résultat :**3.2.1.3.3.1 Impôts sur les bénéfices des sociétés IBS :****Tableau N°12 : Régularisation de l'IBS « Entreprise 01 ».**

(Unité : DA)

Libelle	2010
CA rehaussé	2 303 132
Déduction TAP	46 063
Réintégration amortissement 2008 et 2009	677 916
Bénéfice rehaussé	2 934 985
Bénéfice reconnu	13 410 385
IBS 19%	557 647
Pénalité 25%	139 412

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.1.3.3.2 Impôt sur le revenu global IRG/libératoire :**Tableau N°13 : Régularisation de l'IRG « Entreprise 01 ».**

(Unité : DA)

Libelle	2010
Bénéfice rehaussé	2 934 985
Déduction de l'IBS	557 647
Revenu rehaussé	2 377 338
IRG/libératoire 10%	237 734
Pénalité 25%	59 433

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.2 Entreprise 02 :**3.2.2.1 Anomalies :**

- 1) L'entreprise a bénéficié indûment de l'attestation de franchise de TVA N°857411 alors qu'elle est délivrée au profit de la SARL « X » à laquelle l'entreprise est également associée. De ce fait la facture portant le numéro 55 de l'ordre 4 597 283 doit être soumise à la TVA au taux de 17 % avec application des pénalités en vigueur.
- 2) Il en est de même pour la contestation de la facture d'avoir en date du 13/12/2014 se rapportant à l'annulation de la facture de vente à l'ordre de 2 608 264 TTC au profit de la SARL « Z » pourtant le numéro 50 du 9/11/2014, celle-ci est forte de minorer le chiffre d'affaire de l'exercice, surtout lorsqu'on sait que la marchandise n'a pas fait l'objet de retour en stock ni de revente au 31/12/2014.

Il en résulte que la facture de vente dont il s'agit ne peut être annulée est sera réintégré au chiffre d'affaires avec l'application des pénalités en vigueur.

3.2.2.2 Liquidation des droits et taxes :**3.2.2.2.1 Taxe sur la valeur ajoutée TVA :****Tableau N°14 : Régularisation de la TVA « Entreprise 02 ».**

(Unité : DA)

Exercice	CA/reconnu	CA/déclaré	CA/rehaussé	Taux	droits	Taux pénalité	Pénalité
2012	52 188 412	47 609 129	4 579 283	17%	778 478	25%	194 620
2014	68 425 541	66 196 256	2 229 285	17%	378 978	25%	94 744

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.2.2.2 Taxe sur l'activité professionnelle TAP :**Tableau N°15 : Régularisation de la TAP « Entreprise 02 ».**

(Unité : DA)

Exercice	CA/reconnu	CA/déclaré	CA/rehaussé	Taux	Droits	Taux pénalité	Pénalité
2014	68 425 541	66 196 256	2 229 285	02%	44 586	10%	4 458

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.2.2.3 Impôts directs :

3.2.2.2.3.1 Impôts sur les bénéfices des sociétés IBS :

Tableau N°16 : Régularisation de l'IBS « Entreprise 02 ».

(Unité : DA)

Libelle	2014
CA rehaussé	2 229 285
Déduction TAP	44 586
Rehaussement net	2 184 699
IBS 23%	502 481
Pénalité 25%	125 620

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.2.2.3.2 Impôt sur le revenu global IRG/libératoire :

Tableau N°17 : Régularisation de l'IRG « Entreprise 02 ».

(Unité : DA)

Libelle	2014
Bénéfice brute	2 184 699
Déduction de l'IBS	502 481
Revenu net à distribuer	1 682 218
IRG/libératoire 10%	168 222
Pénalité 15%	25 233

Source : Document interne du BRV/ Blida.

3.2.3 Entreprise 03 :

3.2.3.1 Anomalies :

- 1) Durant l'exercice 2013 l'entreprise a constaté des annuités d'amortissement « compte 681 » des exercices antérieurs 2008,2009,2010 et 2011, concernant les engins, sans pour autant procéder à la régularisation réglementaire, ce qui est contraire à la réglementation fiscale en vigueur. Qui stipule que les charges doivent être constatées dans l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Toutefois, les charges des exercices antérieurs peuvent être traitées, en cas d'omission, dans les capitaux propres.

3.2.3.2 Liquidation des droits et taxes :

Le montant des amortissements déduit indûment, et qui s'élève à 6 190 716 DA sera réintégré au résultat imposable à l'IRG.

3.2.3.2.1 Impôt sur le revenu global IRG/barème :**Tableau N°18 : Régularisation de l'IRG « Entreprise 03 ».**

(Unité : DA)

Libelle	2013
Résultat déclaré	4 508 314
(+) Réintégration des amortissements	6 190 716
(=) Résultat reconnu	10 699 030
Droit IRG/barème (Article 104 de CIDTA)	2 166 751
Pénalités	541 688

Source : Document interne du BRV/ Blida.

Remarque : Selon Art 193 – 1 du CIDTA, le montant des droits éludés ou compromis est majoré de :

- 10%, si le montant des droits éludés est inférieur ou égal à (50 000 DA) ;
- 15%, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à (50 000 DA) et inférieur ou égal à (200 000 DA) ;
- 25%, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à (200 000 DA).

4 Notification des résultats de vérification :

(Examen, erreurs, liquidation, droits et amendes) de manière détaillée et explicative sous la forme du "Notification initiale". La Société disposera d'un délai de 40 jours à compter de la date de réception pour l'acceptation des résultats ou de donner ses remarques. La date de notification est :

- **Entreprise 01 :** le 14/12/2014 ;
- **Entreprise 02 :** le 14/12/2016 ;
- **Entreprise 03 :** le 14/12/2016 ;

5 Réponse et régularisations définitives des contribuables :**5.1 Réponse entreprise 01 :**

Le 18/01/2015 le contribuable a disposé une réponse négative par rapport aux résultats de la vérification de la comptabilité concernant le fond pour l'exercice 2010.

Faisant suite à sa réponse citée ci haut dans laquelle le contribuable « 01 » conteste les résultats de la vérification comptable de l'entreprise « 01 », portés à la connaissance du contribuable suivant la notification N°XXX DIW 09 du 14/12/2014, le détail des points de contestations avancées par le contribuable de contestation sont ci-après détaillés :

1. Concernant les annuités des amortissements :

Durant l'année 2010 l'entreprise a fait objet d'assainissement concernant toute la comptabilité, cela s'est déduit par déduction des annuités d'amortissements de l'actif « poste électrique » concernant les exercices 2008 et 2009 et la réintégration partielle des annuités d'amortissements pour l'exercice 2008 qui se lèvent à 17 488 390, 89 DA mais par omission la réintégration des amortissements du poste électrique n'a pas été faite.

2. Concernant le compte matière :

En défaut de manque d'expérience et les premiers pas dans le domaine des panneaux et tôles par notre société, nos techniciens ont élaboré des essais de panneaux ainsi que de tôle pour déterminer la consommation de ces derniers en matière première en kilos. De l'autre côté, par omission durant l'inventaire annuel.

5.1.1 Régularisations définitives :

En réponse aux points de constatation du contribuable, détaillés ci haut. Les résultats préliminaires ont été adoptés sans modification du format de rapport final et l'entreprise a été informée de cette mesure le 30/07/2015. Les motifs de rejet sont les suivants :

- Pour ce qui est des allégations concernant le 1^{er} et le 2^{ème} point celles-ci ont déjà été prises en considération durant la période de vérification et l'entreprise n'a apporté aucun élément nouveau susceptible d'être prise en considération.
- Quant au troisième point, relatif à la quantité de la matière première destinée à la fabrication des accessoires, nous vous rappelons que celles-ci a été admises en déduction lors de l'élaboration du compte matière.

5.2 Réponse entreprise 02 :

Le 16/12/2016, la société a déposé une réponse écrite, informant que :

- Il y a eu lieu une erreur quant à la dénomination de la part du chef de l'inspection des impôts de Adrar, au lieu d'établir la franchise au nom de la SARL « X Dist », il a fait au nom de la SARL « X » ; sachant que cette dernière n'a pas droit à l'importation de matériel de production destiné à la revente.
- L'opération d'importation et de la revente par facture n° 55 en 2012 sont toutes au nom de la SARL « X Dist ». La franchise numéro xxxxxx de 2011 n'a pas fait objet de modification de nom de l'importateur par le concerné, mais il reste toujours utile de rappeler que les services de douane non pas soumis la « D10 » y afférents à l'opération de la taxe de TVA, c'est pour cela que nous avons considéré l'affaire

accordée par les services de douane comme normalement admises en vue de la réglementation en vigueur.

- Concernant la facture n°50 du 9 novembre 2014, elle a été annulée à la demande de l'intéressé en décembre 2014 par une facture d'avoir du 31/ 12/ 2014 et remplacée par celles des machines et de la matière première au nom du même client, et dont les montants dépassent le montant de celle annulée par facture d'avoir.

5.2.1 Régularisations définitives :

En réponse aux points de constatation du contribuable, détaillés ci haut, les résultats préliminaires ont été adoptés sans modification du format de rapport final et l'entreprise a été informée de cette mesure le 06/03/2017. Les motifs de rejet sont les suivants :

- Pour ce qui est du rappel de la TVA se rapportant à l'attestation de franchise établi au nom de votre deuxième société, celui-ci ne peut être abandonné en l'absence d'une attestation dûment corrigé est visée par les services fiscaux, puisque vous prétendez qu'il s'agit d'une erreur commise par l'inspection des impôts de Adrar.
- Pour ce qui est de la reprise dans le chiffre d'affaire 2014 de la facture de vente que vous avez annulée avec votre client « H », celle-ci ne souffre d'aucune irrégularité puisque la marchandise n'a pas fait l'objet de retour en stock au 31/ 12/ 2014, il en est pour preuve de la valeur de stock final qui est inférieure à celle de la facture de vente en question.

5.3 Réponse entreprise 03 :

Le 26/01/2017, la société a déposé une réponse écrite, informant qu'effectivement et par omission involontaire, l'entreprise a omis de passer la comptabilisation des annuités d'amortissements des exercices antérieurs mais l'enregistrement comptable se fait en 2013 (exercice non prescrite).

En plus, il est à signaler que les investissements ont été acquis dans le cadre de l'ANDI pour l'encouragement des investissements, or que l'amortissement considère comme un moyen de renouvellement de l'actif.

5.3.1 Régularisations définitives :

En réponse aux points de constatation du contribuable, détaillés ci-haut, les résultats préliminaires ont été adoptés sans modification du format de rapport final et l'entreprise a été informée de cette mesure le 02/03/2017.

La raison de rejet est que les charges des exercices antérieurs que ce soit dotations aux amortissements ou autres ne sont pas admise en déductions pour déterminer le résultat fiscal.

6 Étapes finales de la vérification :

Les étapes finales les plus importantes de la vérification sont les suivantes :

- Etablissement du rôle individuel contenant les montants définitifs des droits ou bien les pénalités fixées par l'administration fiscale et envoyés par voie de rôle au contribuable ; avec son inscription au niveau de l'inspection ;
- Retour du dossier fiscal à l'inspection ;
- Préparation du rapport final de vérification avec la ponctuation de la biographie fiscale (« moralité fiscale » : excellent - bon - mauvais).

Remarque : Le contribuable (la société) se réserve le droit de faire appel sous toutes ses formes de recours : administratives - devant les comités - recours judiciaires.

7 Résultats conclus :

D'après l'étude de terrain menée au niveau du Bureau des vérifications comptables et fiscales de la Direction des impôts de la wilaya de Blida, l'un des organismes habilités à vérifier, nous avons obtenu d'importants résultats pratiques :

- Après l'adoption du SCF, la méthodologie de vérification comptable et fiscale a radicalement changé et est devenue plus professionnelle, plus correcte et plus fiable, que ce soit sur la base de la référence à la législation fiscale en vigueur ou aux dispositions du SCF.
- La méthode d'établissement des bases imposables et le règlement des impôts sont des cas infinis varies d'une institution à l'autre et le vérificateur est l'élément principal de la vérification.
- Les capacités humaines, matérielles, technologiques et juridiques limitées ne reflètent pas de manière significative la couverture relative des dossiers fiscaux en ce qui concerne leur soumission à la vérification comptable et fiscale à cibler.
- Les cas de rejet de la comptabilité et la méthode de taxation d'office sont devenus pratiquement inexistantes et une exception spéciale, de même que le compte matière et le compte financier sont devenus légalement non autorisés sauf cas exceptionnels et justifiés, et aboutissent souvent à des régularisations fiscales.

- La majorité des entreprises soumises à des vérifications comptables et fiscales ignorent les dispositions du droit fiscal et respectent les principes du SCF se limitant à la forme et non au fond.
- Concernant les cas pratiques, les entreprises ont manipulées les résultats comme suit :

Entreprise 01 :

- **Dissimulation matérielle :**
 - ✓ En déclarant que l'écart négatif ressortant du compte matière pour 2010 résulte du problème de manque d'expérience et les essais de production.
 - ✓ En déclarant que les écarts négatifs du compte matière dégagés pour titre de l'exercice 2011 et 2012 proviennent de la matière utilisée pour la fabrication des accessoires.
- **Fraude comptable (Dissimulation par la majoration des charges déductibles) :**
 - ✓ Par omission des amortissements du poste électrique concernant l'exercice 2008 et 2009 qui n'ont pas fait l'objet de réintégration au résultat de l'exercice 2010.

Entreprise 02 :

- **Détournement juridique (Fausses qualifications) :**
 - ✓ Le rappel de la TVA se rapportant à une facture de vente bénéficiant de la franchise de taxe pour le compte de la deuxième société.
- **Dissimulation par la diminution des produits dans le résultat :**
 - ✓ Les impositions résultantes de la réintégration d'une facture de vente annulée de l'ordre de 2 608 264 TTC dans le chiffre d'affaire de l'exercice 2014.

Entreprise 03 :

- **Fraude comptable (Dissimulation par la majoration des charges déductibles) :**
 - ✓ La réintégration au résultat de l'exercice 2013 des dotations d'amortissements des exercices antérieurs consécutivement à la vérification comptable et fiscale dont la société a fait l'objet au titre de la période 2012 à 2015.

Conclusion du troisième chapitre :

L'administration fiscale a qualifié le comportement des contribuables traités dans ce cas pratique de manipulateurs des résultats. Sur cette base, elle a procédé à la vérification de la comptabilité.

La possibilité d'être soumis à une vérification de comptabilité constitue la contrepartie logique du système déclaratif qui veut que l'impôt soit établi d'après les déclarations des contribuables et, fasse seulement l'objet d'un contrôle à posteriori de l'administration.

L'étude pratique au sein du BRV/ Blida nous a permis de projeter les concepts théoriques sur le terrain et d'observer l'application pratique de la vérification de comptabilité et du travail du vérificateur fiscal sur le terrain et comment examiner de manière critique les dossiers et la comptabilité ainsi que l'extraction du risque fiscal afin de garantir les droits du trésor public, respecter l'instrument d'une juste répartition de la charge fiscale et être le garant du respect d'une concurrence loyale.

La vérification de la comptabilité, après l'adoption du SCF, est devenue une tâche très délicate et précise, qui nécessite de hautes compétences techniques et une connaissance approfondie en la fiscalité et des techniques du système comptable financier.

Ainsi, La décision de lancer une vérification n'est pas le fruit du hasard. Elle relève d'une décision de programmation de certains dossiers en s'appuyant sur des critères de sélection.

Egalement, toutes les indications tirées du dossier du contribuable permettront au vérificateur, de prendre connaissance de l'entreprise faisant l'objet de vérification, d'évaluer le degré de sincérité des déclarations souscrites permettant d'avoir une meilleure idée sur la manière dont il accomplit ses obligations fiscales et sur les procédures éventuellement en cours.

Cependant, les anomalies relevées au cours de la vérification ne doivent pas amener le vérificateur à porter un jugement préconçu sur la régularité de la comptabilité.

En fin, le contrôle fiscal est l'un des outils les plus efficaces dans la mesure où il joue un rôle financier très important, car les résultats des vérifications constituent des recettes supplémentaires pour le budget de l'Etat.

Conclusion générale

Conclusion générale :

La présente recherche comporte deux objectifs principaux. Le premier objectif consiste à expliquer le concept de la manipulation des résultats ainsi que ses différentes formes, origines, techniques et conséquences en se référant à des sources diverses afin de prouver que ce dernier est un phénomène dont il faut faire face. Le deuxième objectif étant de se rapprocher de l'administration fiscale pour étudier son impact d'analyse et de lutte contre ce phénomène, en abordant ce sujet à travers le cas spécifique de l'Algérie et surtout de la wilaya de Blida

La manipulation des résultats est un recours à utilisation des pratiques comptables pour modifier les états financiers afin d'induire en erreur certaines parties prenantes sur la performance réelle de l'entreprise. Cependant, il faut dissocier fréquemment les manipulations qui restent conformes aux lois et aux normes de celles qui ne le sont pas (fraudes).

En général, la manipulation des résultats est à l'origine de l'existence d'une souplesse dans les normes comptables, des incitatifs ou des pressions exercées sur les gestionnaires contribuant à l'existence et même à l'essor du phénomène.

Au terme de ce travail, il apparaît évident que l'existence du phénomène de la manipulation des résultats est un sérieux problème car il n'est pas aisé à cerner ou à gérer, vu sa diversité, sa complexité et l'importance de son développement et ses conséquences. Ceci met le doute sur la qualité et la sincérité des résultats publiés par les entreprises.

En Algérie, le système fiscal est déclaratif, le contribuable est doté de la responsabilité de la détermination de l'assiette, de la déclaration et du paiement de l'impôt, ce qui lui offre un certain degré de liberté de proposer des bases d'imposition de son choix, par conséquent le champ d'application de manipulation des résultats est limité essentiellement aux seules manœuvres frauduleuses à savoir l'utilisation des failles de la législation fiscale en vigueur (évasion fiscale), ou le non-respect de cette réglementation (la fraude fiscale).

La fraude et l'évasion fiscales sont le sujet le plus ciblé par l'administration fiscale, dotée de nombreux outils parmi eux le contrôle fiscal constituant la contrepartie du système fiscal déclarative. Il englobe les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude, la cohérence et la sincérité des informations portées sur les déclarations souscrites, de réajuster les erreurs, les insuffisances et les omissions d'imposition et de détecter des éventuelles manœuvres frauduleuses.

Plus fondamentalement et au-delà de la réparation de la transgression de la règle fiscale, l'action du contrôle fiscal en matière de dissuasion et de répression de la fraude contribue fortement à la promotion de la conformité fiscale, au rétablissement de l'équité fiscale et à sauvegarder l'intérêt du trésor public. Cette action reste fondée sur le principe de bonne foi des contribuables.

Par ailleurs, le contrôle fiscal reste le moyen le plus efficace en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Etant donné de son pouvoir de soumettre les contribuables à la vérification de la comptabilité qui est un instrument très important sur lequel repose l'action de contrôle effectué.

Dans ce contexte, la démarche de vérification se déroule suivant un processus bien détaillé. Elle débute par l'envoi d'un avis de vérification en premier lieu accompagné de la charte de contribuable, et se termine par l'envoi du rôle de régularisation et du rapport final. Cette démarche doit respecter toutes les instructions exigées par la loi que ce soit par le contribuable, ou par le vérificateur en respectant les dispositions édictées par la loi fiscale et les lois de finances.

On outre, à travers ce travail de recherche et du stage pratique effectué au sein du BRV/Blida, nous avons eu l'occasion de travailler sur plusieurs dossiers fiscaux de certains contribuables et de rencontrer différents employés, ce qui nous a permis de constater que la démarche du contrôle fiscal, telle que suivie par l'administration, est présumée en la vérification de comptabilité, le moyen le plus utilisé et le mieux placé pour lutter contre tout acte servant de base à éluder l'impôt, mais vu l'étendu, la diversité et la complexité des pratiques frauduleuses, la vérification de comptabilité reste toujours insuffisante pour éliminer définitivement les traces de ces dernières.

De plus, on a pu constater aussi que l'administration fiscale manipule le phénomène de manipulation des résultats. Autrement dit, l'administration fiscale contribue éventuellement dans ce phénomène. Cela est justifié à travers les points suivants :

D'abord, le contrôle fiscal algérien souffre de dysfonctionnement souvent constaté dans l'administration fiscale. La complexité du droit, l'entraînement de texte dont l'effectivité est incertaine mais aussi la sociologie administrative de l'administration fiscale constitue autant de frein à sa modernisation.

Le manque de coopération de transmission de l'information entre les organismes concernés. Et le manque de transparence entre l'administration fiscale et les contribuables

Dans un pays comme l'Algérie où la fiscalité ordinaire est la deuxième source de recettes budgétaires, son administration fiscale souffre de nombreuses insuffisances telles que :

- **En termes de moyens humains :** en prenant le cas de la direction des impôts de la wilaya de Blida qui est une wilaya très importante grâce aux diverses zones d'activités implantées sur son territoire, dispose de que 15 vérificateurs pour 8 747 dossiers soumis au régime du réel en 2018.

Aussi, en analysant le personnel de cette dernière on remarque l'existence de certains personnes qui ont suivis des formations ou ont des diplômes n'ont rien à voir avec l'approche fiscale.

- **En termes de moyens technologique et équipements :** ceci s'avère dans la situation des moyens et équipements utilisées dans le service de contrôle fiscal du DIW Blida, ce dernier joue un rôle important dans la lutte contre ce phénomène. Ainsi, en l'absence des moyens technologiques innovants (réseau, internet...).

De ce fait, la manipulation des résultats n'est pas un phénomène difficile à gérer. Mais cela nécessite un changement radical de tout élément contribuant à l'aboutissement de cette situation.

On outre, en observant les données et résultats du cas pratique on remarque que, malgré les difficultés rencontrées l'administration fiscale a pu impacter ceux recourant à la fraude en découvrant la fraude, récupérant les recettes éludées et en appliquant des sanctions et pénalités. Ceci est grâce aux vérificateurs de fisc qui jouent un rôle crucial dans la découverte de telles manœuvres.

En revanche, l'administration fiscale doit investir dans les ressources humaines. En assurant le climat idéal au bon fonctionnement des missions des vérificateurs. Sachant que ces derniers rencontrent de nombreux obstacles durant leur mission, ceci nécessite de les doter des moyens technologiques développés, élargir leurs pouvoirs et protéger leur vie contre les différentes menaces.

De plus, l'administration fiscale doit prendre en considération les contribuables qui sont le noyau de ce phénomène. Cela en s'approchant d'eux, en améliorant la communication avec eux et en changeant leurs mentalités. Ces derniers doivent être sensibilisés et conscients de l'utilité et de l'importance de l'impôt pour la nation.

Dès lors, nous tenons à souligner que l'administration fiscale ne sera jamais protégée en totalité contre ce phénomène, en conséquence, nous proposons des propositions afin de rendre plus performant le dispositif du contrôle fiscal, parmi lesquelles on peut citer :

- Doter le service de vérification comptable et fiscale des moyens matériels nécessaires et sophistiqués, afin de mener à bien les opérations de vérification ;
- L'amélioration du statut particulier et formation des vérificateurs et le renforcement des moyens attribués à eux ;
- Echange d'informations entre les différentes administrations ;
- Amélioration des procédures de contrôle fiscal et renforcement des garanties accordées aux contribuables ;
- Recourir plus à l'outil informatique plutôt qu'à l'outil manuscrit pour les enregistrements, l'analyse, le traitement et la transmission des données ;
- Augmenter le nombre d'agents vérificateur vu le nombre important des dossiers fiscaux pour une exécution acceptable du programme de vérification ;
- Appliquer de sévères sanctions envers les fraudeurs dans le but de décourager et avertir les autres contribuables qui désirent fuir l'impôt ;
- Rendre la loi fiscale plus compréhensible par les contribuables par le biais de la réforme fiscale ;
- Sensibiliser les contribuables à la gravité de ce phénomène, et améliorer la relation entre l'administration et les contribuables ;
- Etablir une bonne gestion de la procédure et de la communication entre les différents services de l'administration.

Le caractère sensible du sujet ne nous a pas permis de disposer de statistiques exhaustives, ce qui a limité fortement notre analyse et ne nous a pas permis d'aborder tous les aspects relatifs à la manipulation des résultats. Malgré ces obstacles nos hypothèses ont été vérifiées et validées.

Bibliographie

Ouvrage :

- 1) Amfam et Remerg, the euro-mediterranean economics and finance review volume 1, n°4.
- 2) Belkaoui A, « The Coming Crisis in Accounting», Quorum Books, New York, 1989.
- 3) Camille Scailteur, le contribuable et la loi, éd. Broché, 1961.
- 4) Charles Robbez MASSON, la notion d'évasion fiscale en droit interne français, éd. LGDJ, 1990.
- 5) C. Rosier « l'impôt », ED. Montagne, 1936.
- 6) D. Marchat, « droit fiscal et fiscalité de l'entreprise », édition L'hermès, 1944.
- 7) EL ABDAIMI M., « Maroc: Pays émergent? », BERIPIE, 2001.
- 8) J.J. BIENVENU et T. LAMBERT, Droit fiscal : PUF, 2003, 3e éd.
- 9) J-C. MARTINEZ « La fraude fiscale : qui sais-je ?», PUF Éd, Paris, 1984.
- 10) J. GROSLANDE et PH. MARCHESSON, Procédures fiscales : Dalloz. 3e éd., 2004.
- 11) J. Pierre JARNVIC, fraude et évasion fiscale : la relativité d'une distinction, 1985.
- 12) Levine.P, « la lutte contre l'évasion fiscale de caractère intentionnel en présence et en l'absence de convention fiscale internationale », Paris LGDJ, 1998.
- 13) M.COZIAN « Précis de fiscalité de l'entreprise », Edition LITEC, 1990.
- 14) Manuel de comptabilité financière, Ministère des finances, Conseil National de la Comptabilité (CNC), Edition 2013, Algérie.
- 15) Marc DASSESSE et Pascal MINNE, « Droit Fiscal ; principes généraux et impôts sur les revenus », 4^{ème} éd, Bruxelles, Bruyant, 1996.
- 16) T.DELAHAYE, le choix de la voie la moins imposée, éd. Bruyant, Bruxelles, 1977.

Reuves, Rapports et Articles:

- 1) Billel BENILLES, « La gestion des resultats dans les banques algeriennes approche qualitative ».
- 2) Burgstahler, D. et Dichev, I., (1997), « Earnings management to avoid decreases and losses. », Journal of Accounting and Economics, Vol 24, pp. 99-126.
- 3) Burgstahler, D. et Eames, M, « Management of earnings and analysts' forecasts », Working Paper, University of Washington, 1998.
- 4) Colasse, B, « Les voies de la recherche en comptabilité financière. In Enseignements et recherches en gestion. Evolutions et perspectives » : Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1995, pages 297-307.
- 5) Erickson, M. Wang , S, (1999), « Earnings lanagement by acquiring firms in stock for stock mergers », Journal of Accounting and, Economics, 27, pp 149-176.
- 6) Florence Delesalle, « REALITES DE LA COMPTABILITE CREATIVE ».
- 7) Jean-François Casta et Olivier Ramond, «Politique comptable des entreprises », 2009.
- 8) Jeanjean, T. (2001). Incitations et contraintes à la gestion du résultat.: 61-76.
- 9) Hamza S.E (2012). « Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une analyse qualitative », Comptabilité-Contrôle-Audit, pp 1-28.
- 10) Gaétan Breton et Jean-Pierre Chenail, « Une Étude Empirique Du Lissage Des Bénéfices Dans Les Entreprises Canadiennes ».
- 11) Guenther, D. A., (1994), « Earnings Management in Response to Corporate Tax Rate Changes: Evidence from the 1986 Tax Reform Act », The Accounting Review, Vol 69.
- 12) La Baume C. de et Stolowy H. (1993), « Techniques financières : enregistrement et impact sur l'analyse des comptes », Revue fiduciaire comptable, no 184, p. 22-40
- 13) LALMI Aicha et BOUHADIDA Mohamed, « la manipulation du resultat comptable : une analyse par les seuils », 2018.

- 14) Masako, D.N., H. Porjalali et S. Saudagara (1998), "Earnings Management in Japanese Companies" in the International Journal of Accounting, vol 133, No.3, pp313-334.
- 15) Mard, Y., Marsat, S, « La gestion du résultat comptable autour d'un changement de dirigeant en France », Numéro thématique « Comptabilité et Gouvernance », 2009.
- 16) Marie-Anne Verdier et Jennifer Boutant, « Les dirigeants gèrent-ils les résultats comptables avant d'annoncer une réduction d'effectifs ? » le cas des entreprises françaises cotées.
- 17) Mustapha AMOKRANE et Sabrina RASDI, «effet des pratiques de la comptabilité creative sur la profitabilité des entreprises», 2018.
- 18) Olivier Vidal, « Gestion du résultat et seuils comptables ».
- 19) Ouaniche, Mikaël, « La fraude en entreprise : Comment la prévenir, la détecter, la combattre », 2015.
- 20) Pourciau, S, « Earnings Management and Nonroutine Executive Changes », Journal of Accounting and Economics, Vol 16, 1993.
- 21) PWC, « La fraude explose en France La cybercriminalité au cœur de toutes les préoccupations », édition 2016.
- 22) Roychowdhury. S, 2006. 'Earnings management through real activities manipulation'. In Journal of Accounting & Economics 42 (2006) 335–370.
- 23) Stolowy. H & Breton. G, « La gestion des données comptables une revue de la littérature ». In Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 9, vol. 1, 2003.
- 24) Vanghah, « Les motivations des pratiques de la comptabilité d'intention en Côte d'Ivoire.
- 25) Watts. R et J. Zimmerman, « Positive Accounting theory: a ten year perspective », the Accounting Review, Vol 242, 1986, pp. 30-33.
- 26) Yves MARD et Sylvain, « Gestion des résultats comptables et structure de l'actionnariat.

Textes législatifs et réglementaires :

- 1) Code de la Taxe sur le Chiffre d'Affaires, DGI, Algérie, 2018 ;
- 2) Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées, DGI, Algérie, 2019 ;
- 3) Code des Procédures Fiscale, DGI, Algérie, 2018 ;
- 4) Code Pénal Algérien, DGI, Algérie, 2015,
- 5) Loi de finance complémentaire, Algérie ;

Thèses :

- 1) Louiza MEHAR, Thèse de doctorat « Gouvernance d'Entreprise et Manipulation du Résultat Comptable : Cas des Compagnies Algériennes d'Assurance, 2016/2017.
- 2) Yazid ADDA, Thèse de doctorat « L'évasion fiscale internationale dans les pays de l'Union européenne », Université Panthéon-Assas (Paris II), 2002.

Mémoires :

- 1) El Fakiri S aïd « Les paradis fiscaux et la fraude fiscale », mémoire en vue de l'obtention du graduat en comptabilité promo : 2008 /2009.
- 2) KEHANE Sabrina, « La gouvernance fiscale et son rôle de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale », Mémoire de fin de cycle, 2013/2014.
- 3) KHARROUBI Kamel, mémoire de magister en sciences commerciales « Le contrôle fiscal comme un moyen de lutte contre la fraude », promo 2010/2011.
- 4) KHORIBI Amjed , « La fraude et l'évaser fiscale », Mémoire de fin d'étude de 3e cycle IEDF, 18ème promotion, Algérie.
- 5) Temine Abderrahim et Yacine Karim, « Pratiques du contrôle fiscal face aux phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscale », Mémoire de fin de cycle, Année 2017-2018.

Site internet :

- 1) <https://www.l-expert-comptable.com/a/36719-quelques-conditions-essentielles-respecter-pour-les-charges-deductibles.html>
- 2) www.mfdgi.gov.dz
- 3) www.memoireonline.com
- 4) www.scholarvox.com
- 5) www.cairn.info

Table des matières

Introduction générale :-----	A
Chapitre 01 : La manipulation des résultats.....	01
Introduction du premier chapitre -----	2
Section 01 : Définitions et formes de la manipulation des résultats.-----	3
1 La gestion du résultat : -----	3
1.1 La gestion réelle :-----	4
1.2 La gestion comptable :-----	4
2 Le lissage des résultats :-----	4
2.1 Le lissage naturel :-----	5
2.2 Le lissage intentionnel :-----	5
2.2.1 Le lissage réel :-----	5
2.2.2 Le lissage comptable (artificiel) :-----	5
3 La comptabilité créative :-----	6
4 Nettoyage des comptes :-----	7
5 Habillages des comptes :-----	7
6 La fraude :-----	8
6.1 Les détournements d'actifs :-----	8
6.2 La fraude comptable :-----	8
7 La manipulation des résultats :-----	9
Section 02 : Les origines de la manipulation des résultats.-----	10
1 Les acteurs intervenant dans la manipulation des résultats :-----	10
2 Les motivations de la manipulation du résultat :-----	10
2.1 La minimisation des coûts politiques :-----	10
2.2 Les contrats d'endettement :-----	11
2.3 Les contrats de rémunérations :-----	11
3 Les motivations fondées sur la gestion des résultats par les seuils :-----	11
3.1.1 Seuil des variations nulles :-----	11
3.1.2 La volonté d'atteindre les Prévisions des analystes financiers :-----	11
3.1.3 Le seuil du résultat nul :-----	12
4 La souplesse des normes comptables :-----	12
5 Premiers appels publics à l'épargne :-----	12
6 Changement des dirigeants :-----	12
7 Minimisation des impôts :-----	13

8	Regroupement des entreprises :-----	13
9	Autres origines :-----	13
	Section 03 : Les techniques de la manipulation des résultats. -----	14
1	Les manipulations légales :-----	14
1.1	La manipulation des activités réelles :-----	14
1.1.1	Les techniques basées sur les activités d'exploitation :-----	14
1.1.2	Les techniques basées sur les activités d'investissement :-----	15
1.1.3	Techniques basées sur les activités de financements :-----	16
1.2	Le lissage des résultats :-----	16
1.3	L'application de la politique comptable :-----	16
1.4	La comptabilité créative :-----	17
1.4.1	Procédés ayant un impact sur la mesure du résultat :-----	17
1.4.2	Procédés ayant un impact sur la présentation du compte de résultat :-----	18
1.4.3	Opérations ayant un impact sur la présentation du bilan :-----	18
2	Les manipulations illégales (la fraude) :-----	18
2.1	Les majorations artificielles de produits :-----	19
2.1.1	Factures fictives :-----	19
2.1.2	Non-respect du principe de séparation des exercices :-----	19
2.2	La dissimulation des charges :-----	19
2.2.1	Non enregistrement des factures fournisseurs :-----	20
2.2.2	Activation des frais :-----	20
2.2.3	La pratique d'amortissement :-----	20
2.3	Surévaluation des actifs (les constatations d'actifs fictifs) :-----	20
2.4	La déconsolidation de certaines pertes ou de certains risques :-----	20
2.5	L'enregistrement d'une charge fictive permettant de justifier d'un décaissement frauduleux :-----	21
2.5.1	Enregistrement de fausses factures :-----	21
2.5.2	Salaires fictifs :-----	21
2.6	Les techniques de fraude fiscale spécifiquement internationales :-----	21
	Section 04 : La manipulation des résultats : réalité et conséquences. -----	22
1	Réalité :-----	22
1.1	La manipulation des résultats dans les pays développés :-----	22
1.2	La manipulation des résultats dans les pays sous-développés :-----	23
1.3	La manipulation des résultats dans le temps :-----	24
1.4	La manipulation des résultats en Algérie :-----	25
2	Les conséquences de la manipulation des résultats :-----	26

2.1	Les conséquences positives : -----	27
2.2	Les conséquences négatives : -----	27
2.2.1	Les conséquences de la manipulation des résultats sur l'état : -----	27
2.2.2	Les conséquences économiques : -----	27
2.2.3	Les conséquences de la manipulation des résultats sur l'entreprise :-----	28
2.2.4	Les conséquences de la manipulation des résultats sur le marché :-----	28
2.2.5	Les conséquences de la manipulation des résultats sur l'information comptable :----	28
2.2.6	Les conséquences de la manipulation sur le plan social :-----	29
2.2.7	Les conséquences morales de la manipulation des résultats : -----	29
2.2.8	Les scandales financiers : -----	29
	Conclusion du premier chapitre -----	30
	Chapitre 02 : Analyse du phénomène par l'administration fiscale.....	31
	Introduction-----	32
	Section 01 : L'objet des manœuvres frauduleuses. -----	33
1	Définition du résultat fiscal : -----	33
1.1	La définition relative au compte de résultat : -----	33
1.2	La définition relative au bilan : -----	33
2	La détermination du résultat fiscal :-----	34
2.1	Le traitement fiscal du résultat comptable :-----	34
2.1.1	Règles applicables aux produits : -----	34
2.1.2	Règles applicables aux charges : -----	36
3	Le passage du résultat comptable vers le résultat fiscal :-----	38
3.1	Les réintégrations :-----	38
3.2	Les déductions :-----	40
	Section 02 : La fraude et l'évasion fiscales. -----	41
1	Le phénomène de la fraude fiscale. -----	41
1.1	Définitions :-----	41
1.2	Eléments constitutifs de la fraude fiscale :-----	42
1.2.1	L'élément légal :-----	42
1.2.2	L'élément matériel (une infraction à la loi) :-----	43
1.2.3	L'élément intentionnel ou moral (but d'échapper à l'impôt) : -----	44
1.3	Classifications de la fraude fiscale :-----	44
1.3.1	Classification juridique :-----	44
1.3.2	Classification matérielle : -----	45
1.3.3	Classification géographique : -----	46

2	Le phénomène de l'évasion fiscale :-----	47
2.1	Définitions :-----	47
2.2	Les formes de l'évasion fiscale :-----	47
2.2.1	L'évasion fiscale interne :-----	47
2.2.2	L'évasion fiscale internationale :-----	48
3	Distinction entre l'évasion fiscale la fraude fiscale et optimisation fiscale :-----	48
Section 03 : La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.-----		51
1	L'outil répressif classique « Le contrôle fiscal » :-----	51
1.1	Définitions :-----	51
1.2	Les missions du contrôle fiscal :-----	52
1.2.1	De s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites :-----	52
1.2.2	De traduire concrètement le principe de l'égalité devant l'impôt :-----	52
1.2.3	De lutter contre le phénomène de la fraude et d'évasion fiscale :-----	52
1.3	Finalités du contrôle fiscal :-----	52
1.4	Les formes du contrôle fiscal :-----	52
1.4.1	Le contrôle en cabinet (contrôle de bureau) :-----	53
1.4.2	Le contrôle sur place (ou contrôle approfondi) :-----	54
1.4.3	Les critères de sélection :-----	55
2	Les structures impliquées dans la lutte contre la fraude fiscale :-----	56
2.1	Les structures à compétences nationale :-----	56
2.1.1	La direction des recherches et vérification (DRV) :-----	56
2.1.2	La direction des grandes entreprises (DGE) :-----	57
2.2	Les structures à compétence locale :-----	57
2.2.1	Les centres des impôts (CDI) :-----	57
2.2.2	La sous-direction du contrôle fiscale :-----	58
3	Les prérogatives de l'administration fiscale :-----	58
3.1	Droit de contrôle :-----	58
3.2	Droit d'enquête :-----	58
3.3	Droit de communication :-----	59
3.4	Droit de visite :-----	59
3.5	Droit de reprise :-----	60
Section 04 : Traitement réservé aux dossiers-----		61
1	Le rejet de la comptabilité :-----	61
2	Les conséquences du rejet de la comptabilité (Procédures de redressement unilatérales) :-----	62
2.1	Taxation d'office :-----	62

3	Les sanctions de manœuvres frauduleuses :-----	62
3.1	Les sanctions fiscales :-----	62
3.2	Les sanctions pénales :-----	63
3.2.1	Pour les impôts directs et taxes assimilées :-----	63
3.2.2	Pour les taxes sur le chiffre d'affaires :-----	64
3.2.3	Pour les complices des auteurs d'infractions :-----	64
	Conclusion du deuxième chapitre-----	66
	Chapitre 03 : Cas pratique portant la vérification de la comptabilité.....	67
	Introduction du troisième chapitre-----	68
	Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.-----	69
1	La structure organisationnelle :-----	69
1.1	Présentation de la direction :-----	69
1.2	Structure de la direction des impôts :-----	70
1.2.1	Sous-direction de la direction de ressources humaines et moyens :-----	70
1.2.2	Sous-direction de la Direction des opérations fiscales :-----	70
1.2.3	Sous-direction du service de recouvrement :-----	71
1.2.4	Sous-direction de la direction du contrôle fiscal :-----	71
2	L'organigramme de la direction des impôts de la wilaya de Blida :-----	74
	Section 02 : Résultats des vérifications comptables et fiscales.-----	75
1	Dossiers traités :-----	75
1.1	Nombre des affaires :-----	75
1.1.1	Commentaire :-----	75
1.1.2	Explication :-----	76
1.2	Taux de couverture de vérification comptable et fiscale :-----	76
1.2.1	Commentaire :-----	77
1.2.2	Explication :-----	77
1.3	Nature de l'établissement de l'assiette et actions correctives :-----	78
1.3.1	Commentaire :-----	78
1.3.2	Explication :-----	78
1.4	Le potentiel humain de la vérification comptable et fiscale :-----	79
1.4.1	Commentaire :-----	79
1.4.2	Explications :-----	80
2	Les montants éludés (dissimulés) :-----	80
2.1	Commentaire :-----	81
2.2	Explication :-----	81

Section 03 : Présentation des cas pratiques. -----	82
1 Présentation des entreprises :-----	82
2 Étapes préliminaires de la vérification :-----	82
2.1 L’avis de vérification :-----	82
2.2 La position fiscale :-----	83
En matière de taxe sur le chiffre d’affaire -----	83
En matière d’impôts directs et taxes assimilées -----	83
2.3 Etape de travaux du bureau :-----	84
3 Résultats de la vérification de la comptabilité :-----	84
3.1 En la forme :-----	84
3.2 Au fond :-----	85
3.2.1 Entreprise 01 :-----	85
3.2.2 Entreprise 02 :-----	88
3.2.3 Entreprise 03 :-----	89
4 Notification des résultats de vérification :-----	90
5 Réponse et régularisations définitives des contribuables :-----	90
5.1 Réponse entreprise 01 :-----	90
5.1.1 Régularisations définitives :-----	91
5.2 Réponse entreprise 02 :-----	91
5.2.1 Régularisations définitives :-----	92
5.3 Réponse entreprise 03 :-----	92
5.3.1 Régularisations définitives :-----	92
6 Étapes finales de la vérification :-----	93
7 Résultats conclus :-----	93
Conclusion du troisième chapitre :-----	95
Conclusion générale :-----	97
<i>Bibliographie</i> -----	101