

Remerciement

Nous tenons à remercier en premier lieu le dieu tout puissant de nous avoir guidé vers la réussite et de nous avoir donné la volonté et le courage pour mener à terme ce modeste travail.

Nous adressons aussi nos vifs et sincères remerciements à notre promoteur Mr TAKKABEIT DJAMEL pour ses valeureux conseils et ses orientations qui ont beaucoup enrichi ce travail.

Nous tenons également à remercier Mr HADDAD MOUSSA pour son bon accueil et pour l'aide qu'ils nous ont apportée durant notre stage.

Nous remercions également les membres de jury d'avoir consacré de leur temps pour l'évaluation de ce modeste travail.

Toutes nos reconnaissances sont destinées à tous nos enseignants tout au long de notre cursus.

Liste des abréviations :

SPA : Société Par Action

P:Page

N°: Numéro

SCF: Système Comptable et Financier

CIDTA: Code des Impôts Direct et Taxe Assimilées

JO: Journal Official

1^{ER}: Premier

ART: Article

CPF: Code de Procédures Fiscales

TVA: Taxe sur la Valeur Ajoutée

IRG: Impôt Sur Le Revenu Global

IASC: International Accounting Standard Comptable

IBS: Impôt Sur Le Bénéfice Des Sociétés

SARL: Société à Responsabilité Limité

BIC: Bénéfices Industriels Et Commerciaux

BNC: Bénéfices Des Professions Non Commerciales

CA: Chiffre d’Affaire

M.S: Masse Salariale

N.C: Norme Comptable

DA: Dinar Algérien

TTC: Toute Taxe Comprise

CID: code des impots directs

OPCVP: ’organismes de placement collectifs en valeurs mobiliers

KM: Kilometers

HA: Hectare

M: Mètres

R.N: Route National

MPEF: Maghreb Private Equity Fund

PME: Petite Moyenne Entreprise

COFACE: Compagnie Française D'assurance Pour Le Commerce Extérieur

ISO:

HT: Hors taxes

DIR : Directeur

RH : Ressource Humaine

DPT : Département

SCE : Section

RC : Résultat Comptable

TCR : Tableau des Comptes de Résultat

VA : Valeur Ajoutée

EBE: Excédent Brut d'Exploitation

IFRS: International Financial Reporting Standards

RNAO: Résultat net avant impôt

ROAI: Résultat Ordinaire des Activités Ordinaire

RF: Résultat Fiscal

ANDI: Agence Nationale de Développement de l'Investissement

Liste des tableaux et des schémas

Liste des tableaux :

- Tableaux N°1 : catégories de revenu42
- Tableaux N°2 : les investissements du SPA73
- Tableaux N°3 : CA en pourcentage.....74
- Tableaux N°4 : les prévisions du CA75
- Tableaux N°5 : les effectifs moyens75
- Tableaux N°6 : les clients76
- Tableaux N°7 : TCR du SPA de l'exercice 2015 à 201782
- Tableaux N°8:les charges des immeubles non affectées à l'exploitation85
- Tableaux N°9 : quote-part des cadeaux non publicitaires.....85
- Tableaux N°10 : frais de réception non déductibles86
- Tableaux N°11 : cotisation et dons non déductibles..... 86
- Tableaux N°12 : amortissements non déductibles87
- Tableaux N°13 : IBS87
- Tableaux N°14 : amendes et pénalités88
- Tableaux N°15 : autres réintégrations89
- Tableaux N°16 : plus-value sur cession d'élément d'actifs immobilisés.....91
- Tableaux N°17 : loyers hors charges financières (preneur)91
- Tableaux N°18 : autres déductions93
- Tableaux N°19 : CA sur exportation93
- Tableaux N°20 : prorata exonération (ANDI)93
- Tableaux N°21 : détermination du résultat fiscal97

Liste des schémas :

- Schémas N°1 : calcul de résultat fiscal50
- Schémas N°2 : l'organigramme du SPA78

Sommaire

Introduction Générale	01
Première Partie : Les concepts de base de la comptabilité et de la Fiscalité	03
Chapitre I : le droit comptable et le droit fiscal	04
Introduction	04
Section 1: La comptabilité base de détermine du résultat fiscal.	04
Section 2 : La portée fiscale des principes comptable.	08
Section 3 : Le particularisme du droit fiscal.	13
Conclusion	24
Chapitre II : La conception du résultat à travers les législations comptable et fiscale	25
Introduction	25
Section 1: Le cadre comptable du résultat	26
Section 2 : Le cadre fiscal du résultat	29
Section 3 : la détermination extra-comptable du résultat fiscal	37
Conclusion	46
Deuxième partie : identification des écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal	49
Chapitre I : les divergences temporaires entre le résultat comptable et le résultat fiscal ...	50
Introduction	50
Section 1 : les provisions et les amortissements	51
Section 2 : les autres divergences temporaires	58
Section 3 : les divergences permanentes	62
Conclusion	69
Chapitre II : étude de cas au sein de l'SPA général emballage	71
Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil	71

Section 2 : le calcul de résultat comptable79

Section 3 : la détermination du résultat fiscal84

Conclusion générale100

Bibliographie

Annexes

Table de matière

introduction générale

Introduction Générale

La comptabilité et la fiscalité sont deux disciplines autonomes, qui partagent les mêmes concepts mais répondant à des objectifs différents, la comptabilité permet de mesurer les résultats de l'entreprise à travers le recensement des flux économiques, elle a pour objectif la description de sa situation financière, l'état de son patrimoine ainsi que des performances. La fiscalité a pour but de déterminer les principes et règles d'évaluation de bénéfice imposable et les modalités de taxation de celui-ci, le résultat comptable et le résultat fiscal sont très concevables, elles se nourrissent l'une de l'autre, la comptabilité a besoin de la fiscalité parce que, sans le contrôle fiscal les obligations comptables ne seraient pas sanctionnées. La même chose pour la fiscalité parce que sans l'appui des comptes, il ne serait pas possible de calculer et de contrôler la réalité de l'enrichissement de l'entreprise.

Dans ce mémoire de recherche, nous nous sommes intéressés à la différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal qui nous amène à poser la question suivante :

Quelle est la différence entre le résultat comptable et le résultat fiscal ?

Avant tout il faut calculer le résultat comptable pour déterminer le résultat fiscal, car ce dernier est déterminé à partir du résultat comptable, et il va servir de base d'imposition à l'entreprise pour le déterminer il est nécessaire d'opérer certains retraitements qui sont deux types :

- Des réintégrations.
- Des déductions.

Pour pouvoir répondre à la question principale, il serait nécessaire de poser d'autres questions secondaires ;

- Comment calculer le résultat comptable ?
- Comment déterminer le résultat fiscal ?
- Quels sont les retraitements à effectuer afin d'aboutir à un résultat fiscal ?
- Quelle est la relation entre la comptabilité et la fiscalité ?

Pour répondre à la question de la recherche notre mémoire sera organisé de façon à souligner et à examiner les facteurs explicatifs des divergences comptabilité –fiscalité, nous proposons à travers une étude théorique et empirique, et la réponse aux questions précédentes

sera traduite sous forme des hypothèses qui seront des critères important pour la détermination des divergences existées.

- La détermination du résultat comptable nécessite l'application des principes et règles comptables.
- Afin d'aboutir a un résultat fiscal il faut réintégrer au résultat comptable les charges non déductible et déduire les produits non imposable.

Afin de confirmer ou d'infirmer nos hypothèses, nous avons procédé par une recherche bibliographique et un stage pratique ou on a exploité les données de l'entreprise qui sont les produits et les charges pour le calcul de résultat comptable pareillement les réintégrations et les déductions pour la détermination du résultat fiscal.

La première partie est divisée en deux chapitres :

Le premier chapitre traitera le rapport entre le droit fiscal et le droit comptable, une telle relation caractérisée par la dépendance et l'autonomie.

Il décrira ainsi la comptabilité comme une base de détermination du résultat fiscal, aussi le recours de la fiscalité aux principes comptables. Il présentera enfin comment la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ces propres règles.

Le deuxième chapitre exposera la notion du résultat fiscal dans le cadre de la nouvelle législation comptable. Le cadre comptable du résultat, le cadre fiscal et la détermination extra-comptable du résultat fiscal seront à ces titres analysés.

La deuxième partie est divisée en deux chapitres :

Le premier chapitre traitera les divergences temporaires et permanentes entre le résultat fiscal et le résultat comptable.

Le deuxième chapitre décrira l'étude du cas au sein de l'SPA Général Emballage.

Première partie :
Les concepts du base de la comptabilité et de la fiscalité

Première Partie : Les concepts de base de la comptabilité et de la fiscalité

Première Partie : Les concepts de base de la comptabilité et de la fiscalité

La comptabilité est guidée par des objectifs financiers et de gestion. Elle doit permettre aux utilisateurs d'avoir des informations fiables sur le plan économique. La fiscalité, quant à elle, sert à déterminer la contribution de chaque personne physique ou morale à l'effort national.

En résulte que le calcul de la « rémunération de l'Etat » s'éloigne sensiblement des principes définis par la comptabilité générale. C'est pourquoi les règles fiscales prévoient des opérations extra-comptables pour la détermination de l'assiette imposable. La comptabilité et la fiscalité, bien qu'étroitement liées, sont plus que jamais deux techniques autonomes, répondant à des règles différentes.

Cette première partie est divisée en deux chapitres :

Le premier chapitre traitera le rapport entre le droit fiscal et le droit comptable, une telle relation caractérisée par la dépendance et l'autonomie. Ce chapitre présente la comptabilité comme une base de détermination du résultat fiscal sans nier le recours incontestable de la fiscalité aux principes comptables malgré l'indépendance de la loi fiscale.

Le deuxième chapitre est consacré à la conception du résultat à travers les législations comptables et fiscales

Chapitre I: le droit comptable et le droit fiscal

Chapitre I : Droit comptable et droit fiscal

Introduction

Depuis leur apparition respective, la fiscalité et la comptabilité entretenaient des liens étroits. Leur relation a toujours suscité l'intérêt des spécialistes, du fait qu'elle se voit complexe en raison des objectifs parfois contradictoires.

En effet, la comptabilité est un système d'information dont la fonction principale consiste à assurer la collecte et le traitement d'informations de base, dans le but de fournir, dans un langage universel des informations agrégées sincères et fidèles sur le fonctionnement de l'entreprise.¹ Il s'agit donc d'un moyen d'information économique et financière à l'usage des investisseurs, des tiers, des banquiers, de l'administration fiscale et des gestionnaires de l'entreprise.

En revanche, la fiscalité peut avoir des soucis d'un autre ordre et parfois contradictoires dans la mesure où la loi fiscale cherche à déterminer le bénéfice fiscal et à garantir la rentrée des recettes à l'Etat. Elle établit, de ce fait, des règles qui sont conformes à cet objectif principal. Ces règles ignorent, cependant, l'objectif recherché par la comptabilité.

Cette situation a mis les entreprises dans l'embarras puisqu'elles doivent tenir compte des dispositions des règles comptables au même titre que les dispositions fiscales. Par conséquent, le droit fiscal est appelé à cohabiter avec le droit comptable qui régit la détermination de la base imposable.

Nous commençons par délimiter la présence de la comptabilité comme étant la base de détermination du résultat fiscal à la première section, puis nous mettons en relief le recours de la gestion fiscale aux principes comptables à la deuxième section.

Enfin dans une troisième section, nous analysons le particularisme du droit fiscal, caractérisé par l'indépendance de ce dernier au regard des autres branches de droit.

Section 1 : La comptabilité base de détermination du résultat fiscal

Les objectifs poursuivis par la comptabilité visent à satisfaire en priorité les besoins des investisseurs à risque (actionnaires et bailleurs de fonds).

Le fiscaliste en tant qu'utilisateur important mais non privilégié de l'information comptable s'appuie, néanmoins, sur cette information pour la détermination de l'assiette

¹Gérard Melyon, Rémy No Guera, Comptabilité générale, édition Eska, Paris 2003, p.54).

imposable. Le résultat comptable constitue, ainsi, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal.

1.1. Unicité du bilan comptable et du bilan fiscal

1.1.1. Principe

Le résultat imposable découle directement du résultat comptable, le rapprochement est opéré par le biais de rectification extra-comptables du résultat comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal induit par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007².

En effet, le résultat comptable doit être déterminé suivant les règles prévues par le Système Comptable et Financier (SCF). Les corrections à apporter, s'il y a lieu, à ce résultat pour déterminer le résultat fiscal doivent dans tous les cas, être extra-comptables et qu'aucune disposition d'ordre fiscal ne doit affecter la terminologie, les règles comptables ni même la tenue de la comptabilité.

1.1.2. les bases légales

La tenue de la comptabilité est régie par le système comptable et financier (SCF) institué par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 appliquée à partir de 01/01/2010. Il est d'application obligatoire pour toute personne physique ou morale assujettie à la tenue d'une comptabilité en vertu de la législation en vigueur. Ce principe est affirmé par le code des sociétés commerce et par le code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).

En matière fiscale, la tenue de la comptabilité conformément à la législation comptable, résulte des dispositions de l'article 152 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA) : « La comptabilité doit être tenue conformément aux lois et règlements en vigueur..... Les contribuables sont tenus de fournir, en même temps que la déclaration dont la production est prévue à l'article 151, sur les imprimés établis et fournis par l'administration Le déclarant est tenu de présenter, à toute réquisition de l'inspecteur, tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses, de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans la déclaration. Les sociétés visées à l'article 169 bis du code des procédures fiscales, sont dans l'obligation de tenir une comptabilité».³

Cette obligation incombe aux sociétés et autres personnes morales quels que soient leur nature, leur forme juridique et leur objet ainsi qu'à toute personne physique soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel au titre des bénéficiaires professionnels.

² (JO n° 74 du 25/11/2007 portant sur la loi n° 07-11 du système comptable financier (SCF)).

³ (Article 152 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA)).

1.2. Les sources des règles comptables et des règles fiscales

Depuis le 1^{er} janvier 2010 qui est la date de mise en vigueur du NSCF, la comptabilité en Algérie s'appuie sur des bases légales et réglementaires (loi comptable + décret ainsi que des arrêtés ministériels d'approbation des normes comptables) qui lui donne une force légale et la rendent opposables à tous.

En effet, lorsqu'une règle comptable formulée dans le nouveau système comptable heurte une autre règle divergente résultant d'une disposition fiscale expresse, il est fait application du principe de l'autonomie : la norme comptable appliquée est retraitée pour les besoins de la détermination du résultat fiscal.

1.2.1. Les règles comptables

Les règles comptables sont prévues notamment par le cadre conceptuel et les normes comptables.

1.2.1.1. Le cadre conceptuel

Le cadre conceptuel constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables et leur interprétation. Il sert de support pour le traitement des opérations relatives aux transactions de l'entreprise et des effets des événements liés à son activité et n'ayant pas été traités par ces normes.

Il a pour objectif notamment, d'aider à :

- L'arbitrage en cas de divergences d'appréhension ou d'opposition d'intérêts et la recherche de solutions appropriées.
- La résolution des questions comptables n'ayant pas été traitée par les normes.
- L'élaboration de normes cohérentes pouvant faciliter la production de données et d'états financiers.

1.2.1.2. Les normes comptables

Les normes comptables comportent une norme comptable générale et des normes techniques.

La norme comptable générale fixe la manière selon laquelle les états financiers sont présentés ainsi que la nomenclature des comptes, les règles de leur fonctionnement et les règles relatives à l'organisation comptable.

Les normes techniques fixent les modalités de traitement des opérations découlant des transactions de l'entreprise et des effets des événements liés à son activité et ce, par la détermination des règles de prise en compte de ces opérations, leurs évaluations et leur divulgation dans les états financiers.

1.2.2. Les règles fiscales

Les règles fiscales sont édictées principalement par code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA). Cependant, à côté de la loi (fiscale ou financière), le droit fiscal bénéficie d'autres sources qui ne sont pas négligeables. Il s'agit notamment de la doctrine et de la jurisprudence.

1.2.2.1. La doctrine

En pratique, la doctrine administrative domine les usages fiscaux et constitue de ce fait presque l'unique source d'interprétation opérante des textes.⁴

La doctrine est constituée principalement par les textes administratifs (les bulletins officiels et des notes des impôts) et les réponses adressées par les autorités fiscales aux questions posées par les contribuables (dites prises de position).

1.2.2.2. La jurisprudence

Les auteurs qui entendent de montrer que la jurisprudence est source de droit, commencent par indiquer que ni le juge judiciaire, ni le juge administratif n'ont le pouvoir de poser des règles générales, et que leur rôle se borne à trancher des litiges particuliers après avoir confronté les prétentions opposées des parties à la règle de droit préexistante.

Le juge administratif applique évidemment aux textes fiscaux les principes généraux d'interprétation des textes. Il cherche, en outre, à assurer l'articulation de la loi fiscale avec les autres branches du droit.⁵

1.3. Le degré d'intégration des règles comptables dans le droit fiscal

L'auteur M.Cozian précise que : « Au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles ; le droit fiscal, comme "charbonnier" est maître chez lui ». ⁶

Il en résulte que toute contradiction avec les autres branches de droit doit être tranchée en sa faveur. A cet égard, il est permis de constater que le droit fiscal règne sur le droit comptable.

Cette prévalence de la règle fiscale trouve son origine dans des raisons multiples d'ordre politiques et juridiques. Le premier argument est d'ordre politique ; le droit fiscal est rattaché à l'idée de puissance publique. Le deuxième argument est d'ordre juridique, dans la

⁴ (Monique Hinard, Comptabilité et fiscalité, Presses universitaires de France, p.24).

⁵ (Cyrille David, Olivier Fouquet, Les grands arrêts de la jurisprudence, édition Siery, Paris, 1991, p.22).

⁶ Maurice Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, édition Litec, Paris, p.5).

mesure où le droit fiscal est un droit spécial à caractère exceptionnel. En cas de divergence entre les règles fiscales et les règles comptables, celle-ci doit être tranchée en faveur de la loi fiscale.

Deux conséquences découlent de ce qui précède :

Conséquence n° 1 : lorsqu'une règle comptable heurte une règle fiscale qui lui est divergente, c'est la disposition fiscale qui l'emporte. Cela se traduit alors, par des réintégrations ou des déductions effectuées d'une façon extra-comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal.

Conséquence n° 2_: toute règle comptable qui ne heurte aucune disposition fiscale s'impose comme étant une règle commune aussi bien au droit comptable qu'au droit fiscal.

Il en résulte une prééminence de la loi fiscale sur la loi comptable. Mais le fait que le droit fiscal règne sur le droit comptable ne signifie pas que les deux branches de droit n'entretiennent aucun rapport. En fait, la fiscalité s'appuie sur les principes comptables, vu que l'administration fiscale se base sur ces principes pour le calcul de l'assiette imposable.

Section 2 : La portée fiscale des principes comptables

L'appréciation des résultats d'une période dépend de la compréhension des principes comptables adoptés par une entreprise pour l'enregistrement de ces opérations. Ces principes doivent être sélectionnés, en s'appuyant sur les principes comptables admis, de façon à aboutir à des états financiers fiables, pertinents et comparables.

Les principes comptables généralement admis englobent les concepts fondamentaux, tels que définis par le cadre conceptuel, les règles, méthodes et procédés énoncés dans les normes comptables ainsi que la doctrine.

En outre, Les hypothèses sous jacentes et les conventions comptables découlent d'un environnement économique, social et légal particulier et ils constituent une base pour l'élaboration des normes comptables et la recherche de solutions appropriées aux problèmes comptables posés.

Aussi, la comptabilité et ses principes sont pour la fiscalité un instrument utile à la détermination du résultat imposable.

2.1. Les hypothèses sous-jacentes

Les méthodes comptables sont construites sur la base des hypothèses de la continuité de l'exploitation et de l'hypothèse de la comptabilité d'engagement.

2.1.1. Hypothèses de la continuité d'exploitation

Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, il est supposé que l'entreprise n'ait ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ces activités ni de réduire de façon importante la taille de ses activités.⁷

En particulier, conséquence directe et naturelle de la poursuite d'exploitation, il y aura lieu de considérer que les méthodes comptables adoptées par l'entreprise n'auront pas à subir de modification : la permanence des méthodes comptables sera donc intégralement respectée dès lors qu'il n'y a pas lieu de prévoir une modification substantielle de l'activité économique.

Le principe de continuité d'exploitation est implicitement reconnu sur le plan fiscal du fait de la reconnaissance des règles de comptabilisation au prix de revient des immobilisations, de l'étalement de leur coût ainsi que des frais d'établissement sur plusieurs exercices par les jeux des amortissements de l'imposition de certains produits en fonction de l'écoulement du temps et de l'acceptation en déduction des résultats des exercices ultérieurs, des reports déficitaires ainsi que des amortissements différés en périodes déficitaires.

2.1.2 hypothèses de la comptabilité d'engagement

Les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement. Selon cette base, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements.

Selon M.Cosian : « La fiscalité suit ainsi les errements de la comptabilité qui enregistre les créances dès qu'elles sont acquises et les dettes dès qu'elles sont nées. D'où le

⁷(Www.procomptable.com).

nom courant de théorie des créances acquises. Il est donc fondamental de rechercher quand il y a créance acquise ou en inverse dette née. La solution intéresse non seulement le droit fiscal, mais encore le droit comptable, le droit des sociétés, voir le droit pénal. C'est en effet, en fonction de la théorie des créances acquises que l'on déterminera à quel moment un bénéfice peut être considéré comme réalisé et peut donc être distribué, après avoir été soumis à l'impôt ».⁸

Il en résulte que le résultat imposable est déterminé compte tenu des créances des tiers, ce qui constitue une reconnaissance implicite sur le plan fiscal du concept de comptabilité d'engagement.

2.2. Les principes comptables de base

Nous allons nous limiter dans cette partie uniquement à l'étude de certaines règles qui présentent un intérêt particulier pour la détermination du résultat comptable qui servira de base pour la détermination du résultat fiscal.

L'indépendance des exercices

2.2.1. l'indépendance des exercices

Le cadre conceptuel de la comptabilité dispose que l'information financière doit refléter l'évolution périodique des performances de l'entreprise pour servir de base à la prise des décisions économiques. Elle doit être, en conséquence, produite et fournie à des intervalles périodiques et réguliers, la période étant désigné : exercice comptable.

Sur le plan fiscal, l'impôt est établi chaque année sur le montant total des bénéfices ou revenus réalisés ou perçus pendant un exercice. Ce principe de l'annualité, affirmé en matière de l'impôt sur le revenu, se retrouve dans les dispositions de l'art 139 du CIDTA relatif à la détermination de la période d'imposition des bénéfices.

Selon cet article, les bénéfices à prendre en compte dans les bases de l'impôt sont les bénéfices réalisés pendant l'année de l'imposition ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

⁸(Maurice Cozian, op.cit., p.90).

Ainsi lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, l'impôt est assis sur les résultats causés par le bilan clos au 31 décembre.

Lorsqu'un exercice comptable de douze mois ne correspond pas à l'année civile, la période d'imposition correspond à l'exercice.

Il ressort, ainsi, une correspondance totale entre les règles comptables et les règles fiscales en ce qui concerne la périodicité d'arrêté des états financiers.

2.2.2. principe de réalisation du revenu

L'identification des revenus en comptabilité constitue l'élément clé de la détermination du résultat puisque les charges ne sont reconnues en tant que telles que si elles sont liées à des produits acquis au cours de l'exercice.

Conformément aux dispositions du cadre conceptuel de SCF « le revenu résulte de la création des biens et des services par une entreprise durant cette période spécifique de temps ».

En effet le revenu n'est considéré comme étant réalisé que dans l'un des cas suivant :

- Au moment de la vente,
- Lors de l'exécution du contrat,
- À la fin du processus de fabrication, où
- Lors du recouvrement des ventes.

Sur le plan fiscal, concernant la réalisation du revenu lors de la vente, l'exercice de rattachement des ventes est celui au cours duquel intervient la livraison des biens, c'est-à-dire au moment de la délivrance de la chose vendue. La délivrance a eu lieu lorsque le vendeur se dessaisit de la chose vendue et met l'acquéreur en mesure d'en prendre possession sans empêchement.

En effet, dans un contrat de vente, la livraison constitue le fait générateur du bénéfice imposable. Cette livraison coïncide le plus souvent avec le transfert du bien commandé.

2.2.3. Principe de rattachement des charges aux produits

Cette convention comptable joue un rôle fondamental dans la détermination du résultat de l'exercice. Ce principe signifie que l'exercice comptable ne doit supporter que les charges engagées au cours de l'exercice et ne bénéficie que des produits qui lui sont rattachés et réalisés au cours du même exercice.

Ce principe contribue à l'amélioration de la fiabilité de l'information comptable en permettant de présenter un résultat reflétant uniquement les charges et les produits de l'exercice concerné.

La mise en œuvre de principe de l'attachement des charges aux produits implique la reconnaissance de la relation de cause à effet qui existe entre le produit et la charge. En pratique, dès lors que les coûts paraissent être liés à un produit distinct, ils sont constatés en charges au moment où le produit correspondant est constaté.⁹

La législation fiscale retient sur ce plan les mêmes règles. C'est ainsi que les achats de matières et des marchandises et les produits fabriqués qui demeurent en fin d'exercice non consommés ou vendus sont repris dans le bilan de clôture sous forme de stocks par leur prix de revient. Ces derniers sont constatés comme charges au cours de l'année de leur réalisation.

2.2.4. principe de prudence

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires aux estimations, afin d'éviter que les actifs ou les produits soient surévalués et les passifs ou les charges soient sous-évalués.

Cette convention signifie que « seuls les produits acquis doivent être comptabilisés, les charges sont prises en compte dès le moment où elles sont probables ».

Sur le plan fiscal, le principe de prudence n'est reconnu qu'en matière des créances douteuses ayant fait l'objet d'une action en justice, de stocks destinés à la vente.

⁹ (Abderraouf YAICH, « manuel des principes comptables, Editions Raouf YAICH, 2000, p. 47)

Les dépréciations sont déterminées compte tenu des informations existantes à la date de clôture, ce qui exclut toute possibilité d'ajuster le montant de la provision à la lumière des événements survenus postérieurement à la date d'inventaire.

Quant aux passifs encourus, leur déduction n'est admise que lorsqu'ils représentent des dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant.

2.2.5. principe de la prééminence du fond sur la forme

Selon cette convention, les transactions et les opérations réalisées par l'entreprise doivent être comptabilisées en tenant compte de leur nature économique et réalité financière et non pas en s'attachant à leur apparence économique. L'exemple type, dans ce cas, est celui du crédit-bail.

Sur le plan économique, le crédit-bail est analysé comme une acquisition d'un bien à crédit. Par contre sur le plan juridique, il constitue uniquement une location suivie d'une promesse de vente. Le leasing est en apparence un contrat de location alors qu'il est en réalité un contrat de financement. Pris ainsi, une immobilisation prise un leasing est portée en immobilisation, bien qu'elle ne soit pas encore la propriété de l'entreprise, au montant le plus faible entre la juste valeur et la somme actualisée des paiements minimaux. En contrepartie, le preneur comptabilise une dette d'emprunt.¹⁰

Ces principes comptables de base s'avèrent nécessaires pour la détermination du résultat comptable assez fiable et sincère alors qu'elles ne seront pas respectées par l'administration fiscale dans certains cas. Cela nous ramènera à évoquer la notion de l'autonomie du droit fiscal au regard des autres branches du droit, qui sera l'objet de la section suivante.

Section 3 : Le particularisme du droit fiscal

Les dirigeants de l'entreprise sont les maîtres de sa gestion et en supportant le cas échéant la responsabilité.¹¹

¹⁰ (A.Yaich « manuel des principes comptables », Editions R. YAICH, 2000, p.58).

¹¹ (Maurice Cozian, op.cit., p.52).

En particulier le chef d'entreprise est seul juge du choix d'une politique de financement. L'administration n'a donc pas à apprécier l'opportunité ou le bien-fondé des mesures prises par un dirigeant dans le cadre de la gestion financière, commerciale et fiscale de l'entreprise et ce qui eût le mieux convenu à celle-ci.

En revanche, le principe de non-immixtion dans la gestion n'a d'effet qu'autant qu'il n'est pas établi que lorsque les décisions prises ou les actes réalisés, sont engagés dans un intérêt autre que celui de l'entreprise ou qu'ils sont inspirés par le seul motif d'éluder ou d'atténuer la charge fiscale de celle-ci.

C'est dans ce cadre que le conseil d'Etat français a élaboré des constructions jurisprudentielles comme celles de la théorie de l'acte anormal de gestion de la théorie de l'abus de droit et établit des distinctions capitales comme celle qui est faite entre les décisions de gestion et les erreurs comptables.

Ces concepts d'ordre jurisprudentiel constituent une source non négligeable de normalisation fiscale. L'étude au niveau de cette section serait enrichie par le recours aux dispositions fiscales françaises d'ordre législatives, doctrinales et jurisprudentielles.

3.1. La théorie de l'acte anormal de gestion

3.1.1. Les fondements juridiques

Aux termes de l'article 11 et 141 du CIDTA, le résultat net est établi après déduction de toutes les charges nécessitées par l'exploitation.

Les termes de cet article sont à rapprocher à ceux de l'article 38-1 et 39-1 du code général des impôts français.¹²

Le conseil d'Etat français en s'appuyant sur ces deux articles fonde la théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion dans les termes suivants : « Seuls peuvent ne pas être pris en compte les actes ou opérations qui ont été réalisés à des fins autres que celles de satisfaire les besoins ou de manière générale, servir les intérêts de l'entreprise et qui, dans ces conditions, ne peuvent pas être regardés comme relevant d'une gestion normale de celle-ci ».¹³

¹² (Cyrille David, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, édition Sirey, Paris 1981, p.331).

¹³(C.E., 1^{er} juillet 1983, n° 28.315, Cyrille David, les grands arrêts de la jurisprudence, p.333).

L'acte anormal est un acte « anormalement conforme » ou totalement contraire à l'intérêt de l'entreprise. En effet, pour être déductibles, les charges doivent être engagées normalement dans l'intérêt de l'entreprise. La législation fiscale interdit la déduction, pour le calcul de l'impôt, de dépenses qui sont présumées présenter un caractère somptuaire.¹⁴

L'administration fiscale et le juge éventuellement, se substitueront alors au chef d'entreprise pour faire, dans l'intérêt de son entreprise, ce qu'il n'avait pas fait. Toutefois, le recours à cette théorie pour redresser la base d'imposition doit se faire en conciliation avec le principe, souvent réaffirmé, de non-immixtion dans la gestion de l'entreprise.

3.1.2. Le principe de non-immixtion

Le principe de non-immixtion est affirmé de façon constante par le conseil d'Etat français à travers plusieurs arrêts :

- « Il n'appartient pas à l'administration d'apprécier l'opportunité ou le bien fondé des mesures prises par un chef d'entreprise par la gestion financière de celle-ci ».
- « L'application de l'acte anormal de gestion ne doit pas, en effet, vous entraîner dans la voie d'un contrôle de la qualité de la gestion des entreprises ».

Par voie de conséquence, l'administration ne peut s'immiscer dans la gestion des entreprises. Mais elle peut, cependant, conformément à une jurisprudence constante du conseil d'Etat français, remettre en cause les dépenses qui ne se rattacheraient pas à une gestion normale ou n'aurait pas été exposées dans l'intérêt de l'exploitation.

3.1.3. Sanction de l'acte anormal de gestion

En vertu de son privilège d'action d'office, l'administration fiscale est dispensée du recours judiciaire, elle a le pouvoir, mais uniquement pour le calcul de l'impôt, d'écarter les actes anormaux de gestion.

Lorsque l'acte anormal de gestion est établi, il y a lieu de procéder à un redressement des résultats de l'entreprise.

S'agissant des charges étrangères à l'intérêt de l'entreprise ou de charges excessives au regard de cet intérêt, le redressement résultera d'une majoration des charges déductibles.

¹⁴ (C.E, 7 novembre 1976, n° 6188, COSI 86, p.56).

Si, au contraire, l'entreprise a renoncé indûment à un profit ou minoré celui-ci, la majoration des bases d'imposition résultera, en règle générale, de celle des recettes réalisées.

En général, cette théorie de l'acte anormal de gestion est généralement présentée comme une remarquable illustration des pouvoirs exorbitants dont dispose l'administration fiscale et bien évidemment, comme une manifestation éclatante de l'autonomie et du réalisme du droit fiscal.¹⁵

La théorie de l'acte anormal de gestion est donc une construction jurisprudentielle qui peut être distinguée de certaines notions voisines, comme celle de l'abus de droit, qui sera l'objet du paragraphe suivant.

3.2. La théorie de l'abus de droit (article 19 du CPF)

3.2.1. Fondement juridique

La répression des abus de droit est prévue de façon expresse par l'article 19 à Art. 19 du code de procédures fiscales (CPF) dans les termes suivants :

« En cas d'abus de droit, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenus solidairement, avec le contribuable redressé à la restitution d'une créance indue, au paiement des majorations et application des sanctions pénales, prévues pour manœuvres frauduleuses.

En sus de ces majorations, la procédure d'abus de droit entraîne des conséquences fiscales au regard des régimes d'imposition, des procédures de contrôle, et du droit de reprise notamment :

- L'exclusion du bénéfice de la franchise de la TVA et des régimes dérogatoires
- La possibilité de renouveler une vérification de comptabilité achevée ;
- La possibilité d'élargir les durées de vérification sur place ;
- La prorogation du délai de prescription de deux ans ;
- L'exclusion du droit au sursis légal de paiement de 20% et de l'échéancier ;
- L'inscription au fichier national des fraudeurs.

Les termes de cet article sont à rapprocher à ceux de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales français.¹⁶

¹⁵ (Maurice Cozian, op.cit, p.56).

¹⁶ (Cyrille David, op.cit, p.342).

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts, les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention ou portant simulation des situations juridiques dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux, de minorer l'impôt exigible ou de sa restitution ». Le juge de l'impôt français, en s'appuyant sur cet article, a développé la théorie de l'abus de droit.

Pour déterminer si l'acte est constitutif d'un abus de droit, il faut s'assurer que l'acte n'a pas pu être inspiré par aucun motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé cet acte, aurait normalement supporté eu égard à sa situation et à ses activités réelles.¹⁷

La procédure de l'abus de droit constituerait une des manifestations les plus tangibles du réalisme du droit fiscal.

En effet, le droit fiscal recherche au delà des situations juridiques, les situations des économiques et non des situations juridiques. C'est le principe dit du réalisme du droit fiscal.¹⁸

Il convient, tout de même, de distinguer l'abus de droit de quelques notions voisines.

3.2.2. Abus de droit et notions voisines

3.2.2.1. L'erreur fiscale

L'abus de droit est d'une autre nature que la simple erreur fiscale justifiant un redressement de la part de l'administration, voire l'application de pénalités dont le taux pourra varier selon la bonne ou la mauvaise foi du contribuable.

Dans le cadre de l'abus de droit, les manquements du contribuable dépassent les simples inexactitudes, il y a une dissimulation juridique qui est sanctionnée par une amende d'une poursuite pénale.

¹⁷ (Noël Chahid et Olivier Fouquet, *Optimisation fiscale et abus de droit*, édition Litec, p.21).

¹⁸ (M.Cozian, *op.cit*, p.8).

3.2.2.2. La fraude fiscale

L'abus de droit se distingue également de la fraude fiscale entendue stricto sensu comme la violation délibérée d'une obligation fiscale ; le contribuable qui ne déclare qu'une partie des bénéfices qu'il a réalisés se livre à une fraude fiscale, sans qu'il soit nécessaire de recourir à la théorie de l'abus de droit.

3.2.2.3. L'acte anormal de gestion

Par la procédure de l'abus de droit, l'administration fiscale met en cause la finalité ou la sincérité des actes juridiques passés par le contribuable, cela lui permet de parer aux manœuvres consistant, sous le couvert d'actes juridiques apparemment réguliers, à dissimuler sciemment des bénéfices en vue de faire échec à la loi fiscale en faisant échapper à l'impôt des sommes normalement imposables. Au contraire, dans la procédure de l'acte anormal de gestion, l'administration ne conteste nullement la réalité et la sincérité de l'acte juridique passé ; elle n'invoque aucune dissimulation. Elle prétend seulement que l'acte est contraire à l'intérêt de l'entreprise et ne lui est donc pas opposable pour le calcul de l'impôt.

3.2.3. Typologie de l'abus de droit

Deux types de procédés relèvent, incontestablement, de l'abus de droit à savoir :

- la dissimulation par actes fictifs
- la dissimulation par actes déguisés

3.2.3.1. La dissimulation par actes fictifs

Les actes fictifs, présentés comme reflétant la réalité à l'administration fiscale, sont loin d'être exceptionnels. Il existe par exemple toute une « industrie » de fraudes alimentées par de fausses factures, déguisant de fausses ventes et de faux paiements.

3.2.3.2. La dissimulation par actes déguisés

Il y a déguisement lorsque le contrat présenté à l'administration ne correspond pas au contrat réellement conclu entre les parties. Exemple : la dissimulation d'une vente en location, l'administration pourra établir par tous les moyens de preuve la nature véritable du contrat.

3.2.4. La répression de l'abus de droit

Aux termes de l'article 19 du CPF, l'administration a le droit dans le cadre de son contrôle de la situation fiscale du contribuable de rectifier les déclarations sur la base de présomption de droit ou de présomption de fait et notamment en cas de découverte d'actes de fraude par simulation de situations juridiques ou de dissimulation de la véritable nature d'un acte ou d'une convention.

Ainsi, lorsque l'administration fiscale est convaincue de se trouver en présence d'un abus de droit, l'administration procède à une déqualification du contrat ou de l'acte juridique et redresse l'assiette imposable.

3.3. La théorie de la correction symétrique des bilans

3.3.1. Fondement juridique

Une fois arrêtée, la comptabilité ne peut être modifiée. Toutefois, il arrive qu'une comptabilité contienne des erreurs, lesquelles doivent incontestablement être réparées.

En effet conformément aux dispositions de l'article 19 du CPF :

« L'inspecteur vérifie les déclarations. Les demandes d'explications et de justifications sont faites par écrit. L'inspecteur peut également demander à examiner les documents comptables afférents aux indications, opérations et données objet du contrôle. Il entend les intéressés, lorsque leur audition lui paraît nécessaire, ou lorsqu'ils demandent à fournir des explications verbales.

Lorsque le contribuable refuse de répondre à une demande verbale, ou lorsque la réponse faite à cette demande est considérée comme un refus de répondre à tout ou partie des points à éclaircir, l'inspecteur doit renouveler sa demande par écrit.

Les demandes écrites doivent indiquer explicitement les points sur lesquels l'inspecteur juge nécessaire d'obtenir des éclaircissements ou des justifications et assigner au contribuable, pour fournir sa réponse, un délai qui ne peut être inférieur à trente (30) jours.

L'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, sous peine de nullité de la procédure d'imposition :

- adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondants, ainsi que les bases d'imposition et le calcul des impositions en découlant.

- informer le contribuable de la possibilité de se faire assister d'un conseil de son choix.

- inviter le contribuable concerné à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite.

La notification de redressement est envoyée par lettre recommandée ou remise au contribuable avec accusé de réception.

Après expiration du délai de réponse, l'inspecteur fixe la base de l'imposition qui sera également notifiée au contribuable sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après établissement du rôle de régularisation ».

L'administration fiscale est donc en droit de vérifier et de rectifier les déclarations des résultats dans les limites du délai de prescription prévu à l'article 19 du même code.

De même, les contribuables peuvent être amenés, lorsqu'ils y ont intérêt, à demander à revenir sur les énonciations de leurs déclarations. En effet et avant même l'intervention des services de l'administration fiscale, l'entreprise intéressée peut valablement déposer une déclaration rectificative au titre des résultats de l'exercice concerné par les omissions ou les erreurs involontaires, c'est-à-dire celles ne revêtant pas un caractère répétitif et ce dans la limite du délai de prescription.

Dans ce cas, la théorie de correction symétrique des bilans impose à l'administration fiscale de rectifier le bilan d'ouverture de l'exercice contrôlé.

La prise en œuvre de cette théorie est ouverte à l'administration ou au contribuable, différemment selon que l'on est en présence de la correction d'une erreur comptable ou d'une décision de gestion.

3.3.2. Les erreurs comptables

La législation fiscale considère l'erreur comme une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de bonne foi, l'erreur volontaire est par contre assimilée à une décision irrégulière, opposable au contribuable.

On distingue souvent deux types d'erreurs comptables, l'une qui résulte d'une appréciation purement objective de faits matériels – erreurs de fait – l'autre résulte de l'interprétation erronée de textes fiscaux – erreurs de droit.

3.3.2.1. Les erreurs de fait

Porte sur l'existence, la nature, la consistance ou la valeur des éléments du patrimoine ou des opérations que la comptabilité a pour tâche d'enregistrer.

Une telle erreur résultera, le plus souvent, de l'enregistrement en comptabilité d'éléments inexistants ou de l'omission d'éléments que le contribuable était tenu d'inscrire dans ses comptes. Par exemple des créances acquises à la clôture de l'exercice, sous réserve que cette omission ne soit pas volontaire

3.3.2.2. Les erreurs de droit

La deuxième série d'erreur dont la jurisprudence admet la rectification sur le mode d'enregistrement comptable d'opérations dont la nature n'est pas contestée, lorsque la loi fiscale impose aux contribuables, pour ces opérations, une imputation comptable déterminée.

Le cas type est celui des erreurs que peuvent commettre les contribuables dans le rattachement de leurs créances ou de dettes à un exercice déterminé. La loi fiscale impose, en effet, au contribuable de rattacher ses créances à l'exercice au cours duquel elles sont acquises et ses dettes à l'exercice au cours duquel elles sont exigibles, quelle que soit la date de leur règlement.

3.3.2.3. Traitement des erreurs comptables

Les erreurs, de fait ou de droit, constatées dans chacun des bilans clos durant la période soumise au droit de vérification de l'administration peuvent être rectifiées.

En effet, le contribuable a la faculté de faire valoir que les erreurs résultant de l'emploi continue d'une méthode comptable contribue à fausser de la même manière les bilans successifs. Dans la mesure où les erreurs qui affectent le bilan d'ouverture sont de même nature que celles redressées au bilan de clôture de même exercice, l'administration fiscale a consacré le droit au contribuable à rectification symétrique des deux bilans avant le 30 juin suivant la date de dépôt de bilan.

- « En effet et en vertu du principe de l'autonomie des exercices, la charge doit être rapportée à l'exercice au cours duquel elle est engagée. Dans ce cas, une charge devenue certaine au cours d'un exercice ne peut venir en déduction que parmi les charges dudit exercice et ce, dans la mesure où elle a été comptabilisée en tant que telle à temps.
- Toutefois, et avant même l'intervention des services de l'administration fiscale, l'entreprise intéressée peut valablement déposer une déclaration rectificative au titre des résultats de l'exercice concerné par les omissions ou les erreurs involontaires, c'est-à-dire celles ne revêtant pas un caractère répétitif et ce dans la limite du délai de prescription (omission de comptabilisation pour un montant inexact de frais déductibles dûment justifiés) à l'exclusion donc des omissions volontaires qui constituent des décisions de gestion opposables aux entreprises et qui ne peuvent donner lieu en conséquence à des déclarations rectificatives.
- En cas de contrôle fiscal, les services de l'administration peuvent procéder à des rectifications symétriques. A ce titre ils peuvent :
 - Rapporter aux charges déductibles des exercices de leur engagement les charges non comptabilisées à temps par erreur ou par omission involontaire lorsque les dits exercices ne sont pas atteints par la prescription.
 - Réintégrer au résultat de l'exercice de leur comptabilisation les charges en question étant précisé que les charges non comptabilisées à temps par omissions ou erreur volontaire sont à réintégrer au résultat de l'exercice de leur comptabilisation et ne sont pas susceptibles de venir en déduction du résultat de l'exercice de leur engagement ».

En revanche, les erreurs volontaires commises délibérément par le contribuable en vue notamment d'éluder ou de retarder l'impôt sont opposables au contribuable et sont rectifiables par l'administration au profit du trésor sans bénéfice de la théorie de correction symétrique des bilans.

3.3.3. Les décisions de gestion

La décision de gestion est la décision de procéder à une écriture ou à un ensemble d'écritures comptables dont la passation est facultative ou de fixer le quantum de ces écritures en utilisant une marge de choix que les prescriptions légales laissent ouvertes.

A l'inverse de l'erreur, la décision de gestion implique un élément subjectif car elle est liée à un choix fait par le chef d'entreprise, choix qui détermine le montant des résultats taxables de l'exercice. Ces décisions peuvent être classées en deux catégories :

3.3.3.1. Décisions régulières

Une décision est dite régulière lorsque le choix du contribuable respecte les dispositions fiscales en vigueur qui offrent des choix multiples quant au traitement d'une opération. Cette catégorie comprend notamment les décisions :

- De constituer ou non une provision pour dépréciation des comptes clients et stocks ;
- De reporter ou non un déficit ;
- D'appliquer l'amortissement linéaire ou dégressif.

Le choix, une fois exercé, est irréversible et devient opposable tant à l'administration, tenue de le respecter, qu'au contribuable qui ne peut le modifier.

3.3.3.2. Les décisions de gestion irrégulières

Une décision de gestion est irrégulière lorsqu'elle ne respecte pas une disposition fiscale, légale ou réglementaire. Elle se distingue de l'erreur par son caractère intentionnel. La décision prise ne peut donc être qu'une erreur volontaire.

La décision irrégulière est l'erreur commise de mauvaise foi, c'est une erreur comptable délibérée. Constituent ainsi des décisions irrégulières :

- Les erreurs volontaires dans la comptabilisation des créances ;
- L'inscription au bilan pour une valeur excessive d'un élément d'actif immobilisé ;
- la comptabilisation d'une immobilisation parmi les charges.

3.3.3.3. Traitement des décisions de gestion

Les décisions de gestion régulières sont intangibles et sont donc opposables tant à l'administration qu'au contribuable et ne peuvent en aucun cas faire l'objet d'une rectification.

A l'inverse, pour les décisions de gestion irrégulière assimilées à des erreurs comptables volontaires, seule l'administration fiscale peut prendre l'initiative de les corriger pour faire jouer la théorie de correction symétrique des bilans.

Toutefois, l'application de cette théorie n'est pas illimitée puisqu'elle doit se combiner avec les effets de prescription. Il existe, en effet, un butoir constitué par l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit soumis à vérification.

3.3.4. Opposabilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit

Sous réserve de fraudes délibérées, erreurs comptables volontaires ou décisions de gestion irrégulières, la théorie de correction symétrique répond au souci de garantir les contribuables vérifiés contre le risque de voir l'administration, dans sa mission de contrôle, reconstituer des bénéfices fictifs par un jeu partiel de rectifications comptables. Le droit doit cependant se combiner avec la reconnaissance d'une prescription au profit du contribuable selon lequel l'exercice atteint par la prescription ne pouvait être rectifié.

Conclusion

Il en résulte, de tout ce qui précède, que le droit fiscal s'avère ainsi constituer à l'évidence par un corps de règles spécifiques. Il a ainsi ses propres sources, ses propres concepts et son propre esprit qui apparaissent comme un signe suffisant de son autonomie.

Aussi, le particularisme du droit fiscal se voit par l'influence de celui-ci sur le droit comptable, à travers la prévalence du résultat fiscal sur le résultat comptable par les réajustements nécessaires pour la détermination du résultat fiscal.

Chapitre II: Chapitre II:
la conception du résultat à travers les législations comptables et fiscales
la conception du résultat à travers les législations comptables et fiscales

Chapitre II : La conception du résultat à travers les législations comptable et fiscale.

Introduction

Toute la fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité, puisque le résultat imposable n'est autre chose que le résultat comptable revu et corrigé. En cours d'exercice, les opérations sont enregistrées en appliquant uniquement les règles comptables. C'est ainsi que l'on comptabilise tous les produits et toutes les charges sans se préoccuper de leur régime fiscal.

C'est seulement dans un deuxième temps, lorsque le résultat comptable a été dégagé, que l'on détermine le résultat imposable. Pour cela, il faut partir du résultat comptable et lui appliquer un certain nombre de rectifications afin de tenir compte des règles fiscales. Ces rectifications se font hors comptabilité, sur un imprimé fiscal qui est celui du tableau de détermination du résultat fiscal.

En effet, les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (IRG) et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, sont en vertu de la législation fiscale, dans l'obligation de tenir une comptabilité conforme au SCF.

Ainsi, dans le but d'harmoniser la législation fiscale avec la nouvelle réglementation comptable des entreprises, l'arrêté du 25 Mars 2009¹

fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature ainsi que les règles fonctionnement des comptes prévu en matière fiscale, l'obligation aux entreprises de joindre à l'appui de leur déclaration annuelle des revenus ou bénéfices, les états financiers prévus par la nouvelle loi comptable au lieu des comptes de résultat et du bilan.

En vertu cet arrêté, le système comptable des entreprises, les états financiers comportent : le bilan, l'état de résultat et les annexes (tableau de détermination du résultat fiscale, relevé des amortissements et des provisions.....etc).

¹(JO N°19 du 25 Mars 2009).

Au niveau de ce chapitre, on se propose donc en premier lieu de présenter le cadre comptable du résultat (section 1), en deuxième lieu le cadre fiscal du résultat, autrement dit, le passage du résultat comptable ou résultat fiscal (section 2), pour finir avec la détermination extracomptable du résultat fiscal, en cas du rejet de la comptabilité.

Section 1: Le cadre comptable du résultat

1.1. Définition du résultat comptable selon le système comptable des entreprises

Le résultat est la conséquence de l'activité de l'entreprise. Il traduit l'enrichissement ou l'appauvrissement provenant de la variation des éléments du patrimoine liée à des opérations d'exploitation et exceptionnelles effectuées, à travers l'utilisation des moyens de production dans le but de réalisation des profits.

La norme comptable générale définit le résultat comptable à partir de la définition de l'état de résultat donné ci-après :

« L'état de résultat retrace les revenus et gains et les charges et pertes découlant d'un exercice comptable complet engendrant le résultat net de l'exercice et reflétant ainsi la performance financière et la rentabilité de l'entreprise ».²

L'état de résultat doit être élaboré de manière claire et cohérente puisqu'il a une utilité incontestable en matière de prévision des performances futures de l'entreprise. Le résultat de l'entreprise est déterminé à partir de deux paramètres qui sont :

- Les revenus et les gains.
- Les charges et les pertes.

Selon la norme comptable n° 8 relative au résultat net de l'exercice et élément extraordinaire, le résultat est directement lié aux éléments de revenus et gains d'une part et des charges et pertes d'autres parts. Ces éléments doivent être inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice, qui doit faire l'objet d'une présentation séparée de l'état du résultat dû ; résultat provenant des activités ordinaires et des éléments extraordinaires.

Le résultat net de l'exercice est donc tiré directement de l'état de résultat.

²(La norme comptable générale, § 41 arrêté du ministre des finances de la 31/12/1996 portant approbation des normes comptables).

1.1.1. Les revenus et les gains (produits)

Les revenus sont soit les rentrées de fonds ou autres augmentations de l'actif d'une entreprise, soit le règlement des dettes de l'entreprise (soit les deux) résultant de la livraison ou de la fabrication de marchandises, de la prestation de services ou de la réalisation d'autres opérations qui s'inscrivent dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise.

Ces revenus résultent des activités ordinaires d'une entreprise et portent différents noms tels que : ventes, honoraires, redevances et loyers.

Les gains sont les accroissements des capitaux propres résultant des transactions périphériques ou incidentes ainsi que toutes autres transactions et circonstances affectant l'entreprise à l'exception de ceux résultant des revenus ou des apports des propriétaires au capital.

Ces profits incluent, par exemple, ceux résultant de la sortie d'actifs à long terme. La définition des produits inclut également les profits latents, par exemple ceux qui proviennent des gains de change sur les éléments monétaires à long terme.

1.1.2. Les charges et les pertes

Les charges sont soit les sorties de fonds ou autres formes d'utilisation des éléments d'actif, soit la constitution de passif (soit les deux), résultant de la livraison ou de la fabrication de marchandises, de la prestation de service ou de la réalisation d'autres opérations qui s'inscrivent dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise.

Les pertes sont des diminutions de capitaux propres résultant des transactions périphériques ou incidentes ainsi que toutes autres transactions et autres événements et circonstances affectant l'entreprise à l'exception de ceux résultant des charges ou des distributions aux propriétaires du capital.

1.2. La notion du résultat selon la comité des normes comptables internationales

L'information comptable et financière joue un rôle capital dans la vie des entreprises et dans leurs relations avec l'environnement. C'est un véritable outil permettant de prédire les

performances futures de l'entreprise. Le résultat est au centre de ce processus de prévision. Le comité des normes comptables internationales (IASB) est un organisme prévu indépendant dont l'objectif est de réaliser l'uniformisation des principes comptables employés pour les états financiers des entreprises et autres organismes dans le monde entier³

D'après la norme 12 du comité le résultat a été défini comme étant le « montant global du bénéfice ou de la perte de l'exercice, y compris les éléments inhabituels figurant au compte de résultat avant déduction de la charge fiscale ou addition de l'économie d'impôt s'y rapportant selon le cas ».

On entend par événements inhabituels, les profits ou les pertes résultant d'événements ou d'opérations distincts de l'activité ordinaire de l'entreprise et dont on ne peut attendre qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière.

Dans le cadre du concept de performance d'exploitation et du concept du résultat global, le résultat des activités ordinaires de l'entreprise est présenté séparément des éléments inhabituels. Ainsi, il convient d'inclure dans le compte de résultat un sous total intitulé « résultat avant éléments extraordinaires ».

1.3.Détermination du résultat comptable

L'apport du système comptable et financier (SCF) de 2007 par rapport à celui de plan comptable national de 1975 en matière de résultat se manifeste essentiellement par le remplacement des quatre anciens comptes de résultat (le compte de production, compte d'exploitation, compte d'affectation du résultat brut d'exploitation et compte d'affectation du résultat net d'exploitation) par un état de résultat et ce pour éviter les problèmes de vérification des informations financières. Selon la norme comptable générale, cet état de résultat peut être élaboré selon une méthode où l'entreprise est obligée de fournir l'information sur la nature de ces charges par destination.

La présentation de l'état de résultat selon la méthode autorisée doit être accompagnée aussi d'une analyse détaillée qui comprend :

³ (www.iasb.org.uk).

- Produits d'exploitation : ce sont les ventes des marchandises et/ou ventes des produits fabriqués par l'entreprise ainsi que d'autres produits d'exploitation.
- Charges d'exploitation : elles comprennent la variation des stocks des produits finis et des encours, matière première et autres services et approvisionnements consommés, les charges de personnel, les dotations aux amortissements et aux provisions ainsi que les autres charges d'exploitation.

Une fois déterminé, le résultat comptable va servir de base pour le calcul du résultat fiscal. Mais avant de procéder à ce calcul, il faut définir l'assiette imposable ainsi que ses caractéristiques.

Section 2 : Le cadre fiscal du résultat

Le bénéfice fiscal qui sert d'assiette à l'impôt sur le revenu global (IRG) ou sur bénéfice des sociétés (IBS) est différent du bénéfice comptable, puisqu'il prend en considération les dispositions fiscales. La détermination du résultat fiscal est donc l'opération qui consiste à corriger le résultat comptable par voie d'ajouts (réintégrations) ou de soustraction (déduction) extracomptable, pour tenir compte des règles fiscales spécifiques il convient alors de définir le résultat fiscal et d'en citer les caractéristiques avant d'exposer le cadre de détermination de ce résultat.

2.1. Définition et composants du résultat fiscal

2.1.1. Définition du résultat fiscal

Le bénéfice imposable est défini selon deux approches :

2.1.1.1. Approche analytique

Le bénéfice imposable s'entend du bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature réalisées par l'entreprise au cours de la période d'imposition.

Par son caractère très général, cette approche permet d'englober dans le bénéfice imposable, les profits de toute origine réalisés par l'entreprise non seulement ceux qui trouvent leur source dans l'activité déployée par celle-ci, mais également ceux qui peuvent

parvenir d'événements ou de circonstances non habituels. Il peut donc s'agir des résultats les plus diverses notamment :

- Du résultat provenant des livraisons ou prestations de services réalisées dans le cadre des activités centrales ou principales de l'entreprise ;
- Des loyers perçus de location d'un bien inscrit à l'actif du bilan ou du résultat tiré de sa cession, de son échange ou de son apport ;
- Des résultats provenant des opérations de financement ou de placement ;
- Des résultats résultant d'opérations exceptionnelles, forcée et non volontaires.

2.1.1.2. Approche synthétique (patrimoniale) (Art 140 -1 de code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA)).

Selon cette approche, le bénéfice net est constitué par :

La différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt :

- diminuée des suppléments d'apport ;
- et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés d'ou il convient de définir les notions d'actif net, supplément d'apport et de prélèvement.

➤ L'actif net

L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs de l'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions admises en déduction :

- Les créances des tiers s'entendent des dettes certaines et définitives dans leur principe et montant qui sont à la charge effective de l'entreprise. Il s'agit des seules dettes contractées pour les besoins de l'exploitation ou se rattachant à la gestion normale de l'entreprise.
- Les amortissements et provisions comptabilisées sont pris en compte dans les limites fixées par la législation fiscale. Les amortissements et provisions qui excèdent ces limites sont réintégrés au résultat comptable.

➤ **Le supplément d'apport**

Les apports peuvent être en nature ou en numéraire. Leur montant représente la valeur nominale des parts et des actions émises et des primes d'émission et d'apport constitué.

Les biens reçus gratuitement ou financés au moyen d'une subvention d'investissement non rémunérée par des droits sociaux ne constituent pas de supplément d'apport et sont par conséquent imposés selon des règles spécifiques énoncées par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

➤ **Prélèvement de l'exploitant**

Il s'agit des prélèvements effectués par les associés ou par l'exploitant individuel au cours de l'exercice, outre le cas de réduction du capital et de distribution de réserves.

Les prélèvements peuvent être effectués en nature ou en espèce. Constituent notamment des prélèvements en nature :

- La prise en charge par l'entreprise des frais exposés par les besoins personnels de l'exploitant ou des associés ou de leur famille.
- L'appropriation par l'exploitant ou les associés de marchandises, matière première ou produits prélevés sur les stocks pour l'usage des intéressés ou de leur famille.

Constituent notamment des prélèvements en espèces :

- La rémunération que s'attribue l'entrepreneur individuel ou le gérant majoritaire dans la SARL.
- Les intérêts versés en rémunération des comptes courants associés qui dépassent certaines limites fixées par la loi. Cette deuxième définition permet d'appréhender toute la richesse, c'est à dire tous les profits réalisés par l'entreprise.

En général, les vérificateurs de l'administration fiscale se penchent vers la définition analytique, ce qui leur permet d'étudier chacun des postes comptables de la société sur lesquels ils effectueront éventuellement des redressements.

2.1.2. Détermination du résultat fiscal

La détermination du résultat fiscal nécessite la prise en compte de certaines charges, de certains produits, de certaines créances et de certaines dettes sous certaines conditions prévues par le code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).

Le bénéfice imposable est, en principe, le bénéfice net déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les sociétés y compris notamment les cessions des biens inscrits à l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation. En effet, le résultat net est déterminé en faisant masse de l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans des opérations de toute nature effectuées par la société, tant en cours qu'en fin d'exploitation.⁴

2.1.2.1. Les règles relatives aux charges

Les conditions de déductibilité fiscale des charges relèvent des règles définies par les articles 141, 168 et 169 du CIDTA.

Pour le calcul du résultat net, toutes les charges de production ou d'exploitation, pour être déductibles, doivent remplir les conditions suivantes :

* Etre engagées dans l'intérêt de l'exploitation

L'application de ce principe exclut les dépenses autres que celles supportées par l'entreprise dans l'intérêt de l'exploitation. Les charges engagées par les dirigeants de l'entreprise pour les besoins personnels ne sont pas admises en déduction. Autrement dit, les charges admises fiscalement en déduction sont celles qui génèrent directement ou indirectement un bénéfice par la société.

* Correspondre à une charge effective et être appuyées des justifications nécessaires comme des factures, des contrats écrits, des contrats de marchés, des débits, des quittances...etc.

Il demeure entendu que les pièces doivent revêtir le caractère de régularité ainsi,

⁴ (Mohamed Mokdad Mostouri, Droit fiscal de l'entreprise, p.243).

A titre d'exemple, une facture présentée à l'appui d'une charge doit être établie conformément à la législation fiscale et comporter les mentions exigées par la loi.⁵

* Se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ce qui exclut par exemple les dépenses qui ont pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'entreprise ou d'augmenter remarquablement la durée de vie d'un bien immobilisé.

* Se rapporter à l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Dans ce cas, une charge devenue certaine, liquide et exigible au cours d'un exercice ne peut venir en déduction que parmi les charges dudit exercice.

Il s'ensuit que les charges rattachées à un exercice donné et qui n'ont pas été comptabilisées parmi les charges déductibles afférentes à cet exercice ne peuvent venir en déduction ni des résultats de l'exercice de leur engagement ni de ceux des exercices postérieurs même en cas de comptabilisation différée.

2.1.2.2. Les règles relatives aux produits

Le rattachement des produits à un exercice plutôt qu'à un autre repose sur le critère des créances acquises (c'est-à-dire réalisation des produits). Il s'ensuit que les produits réalisés au titre d'un exercice doivent indépendamment de tout critère (encaissement, facturation...), être soumis à l'impôt au titre des résultats du même exercice, sans qu'il soit possible aux entreprises d'en différer l'imposition dans le cadre des résultats des exercices ultérieurs.

Toutefois, les entreprises qui n'ont pas fait figurer à temps parmi leurs résultats imposables, certains de leurs produits peuvent déposer des déclarations complémentaires à ce titre et s'acquitter des droits correspondants. En cas de contrôle général, les services de l'administration peuvent soustraire les produits de l'exercice de leur comptabilisation pour les réintégrer aux produits de leur réalisation.

⁵ www.Profiscal.com.

2.1.2.3. Les règles relatives aux créances et dettes

La connaissance des recettes devant être intégrées dans le chiffre d'affaires ou des dettes qui sont considérées comme des charges, à une importance capitale car ces opérations peuvent soit minorer les recettes soit majorer les dépenses.

Fiscalement, le résultat d'une opération n'est pris en considération qu'à partir du moment où elle donne naissance à une créance ou à une dette certaine dans son principe et déterminée quant à son montant abstraction faite de son règlement.

Comptablement, cette règle se conforme avec l'hypothèse sous-jacente de la comptabilité d'engagement. En conséquence, si une créance est douteuse quant à son principe ou indéterminée quant à son montant, elle ne doit pas être prise en compte. Pour une dette non certaine, celle-ci est exclue de droit à déduction sauf si des événements intervenus donnent lieu à la constatation d'une provision.

Après avoir présenté les méthodes de détermination du résultat fiscal, il faut voir les caractéristiques du bénéfice imposable.

2.2. Les caractéristiques du revenu ou du bénéfice imposable

2.2.1. La notion fiscale du revenu imposable

L'impôt établi chaque année sur le montant total des bénéfices ou revenus nets réalisés ou perçus pendant l'année précédente est déterminé distinctement suivant les règles propres à chaque catégorie et compte tenu de certaines déductions communes.

2.2.1.1. Le revenu imposable est un revenu annuel

Le contribuable est imposé chaque année au titre de la totalité des revenus ou bénéfices réalisés ou perçus au cours de l'année précédente.

Les revenus imposables en N sont généralement ceux réalisés au cours de N - 1. La durée de l'exercice comptable est de 12 mois (du 1^{er} janvier jusqu'à 31 décembre), mais l'article 139 du CIDTA autorise les contribuables de choisir une date de clôture de leurs comptes en fonction des particularités de leurs activités « L'impôt est dû chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'année précédente ou dans la période de douze (12) mois dont les

résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou moins de douze (12) mois, l'impôt est néanmoins dû d'après les résultats dudit exercice.....»⁶

2.2.1.2. Le revenu imposable est un revenu net

En règle générale, pour chaque catégorie du revenu inclut dans le revenu global, le revenu imposable est déterminé en déduisant du produit brut les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

Le bénéfice ou revenu imposable net est déterminé distinctement pour chaque catégorie de revenu. L'administration fiscale prévoit les catégories suivantes :

- Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC).
- Les bénéfices de l'exploitation agricole.
- Les bénéfices des professions non commerciales (BNC).
- Les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères.
- Les revenus fonciers.
- Les revenus des valeurs mobilières.
- Les revenus de sources étrangères.
- Les revenus de capitaux mobiliers.

Si les charges déductibles dépassent les revenus correspondants, il s'agit d'un déficit fiscal. Ce dernier peut être reporté successivement pendant quatre ans sur le revenu global de ces années.

2.2.1.3. Le revenu imposable est un revenu global

Tous les revenus réalisés par le contribuable en principe imposables qu'ils soient en espèce ou en nature sauf exonérations expressément prévues par la loi. Ces revenus englobent les revenus de toute sorte et quelle que soit leur provenance (de source nationale ou étrangère). Mais ce principe connaît des exceptions qui résultent :

- De l'application des conventions internationales pour des doubles impositions.

⁶(Art 139 du CIDTA).

- Des régimes spéciaux applicables à certains revenus.
- De l'exonération de certains revenus ou abattements opérés sur certains revenus.

2.2.2. La notion économique du revenu imposable

Le revenu imposable est un revenu disponible, lorsqu'il est perçu ou mis à la disposition du bénéficiaire et que son encaissement ne dépend plus que de la seule volonté de ce bénéficiaire. La disponibilité du revenu déclenche le fait générateur de son imposition à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Ainsi les revenus mis à la disposition d'un contribuable sont réputés disponibles et par voie de conséquence deviennent imposables.

Le principe de la disponibilité comporte, néanmoins, de nombreuses limitations. A titre d'exemples, la détermination du résultat comptable et fiscal des entreprises soumises selon le régime réel tient compte des créances définitivement acquises abstraction faite de leur encaissement effectif.

2.3. Le tableau de détermination du résultat fiscal

C'est un tableau de correction extra-comptable qui permet d'assurer le passage du résultat comptable au résultat fiscal établi en fonction des règles spécifiques prévues par la législation fiscale en vigueur.

En effet, et alors que la comptabilité permet de déterminer un résultat qui ne tient pas compte de toutes les préconisations d'ordre fiscal, l'imposition doit être assurée en se basant sur un résultat calculé en conformité avec les dispositions du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA). La détermination du résultat fiscal sert de passerelle entre les deux résultats.

Globalement, le tableau de détermination du résultat fiscal comporte deux types de corrections : les réintégrations, c'est-à-dire les montants qui viennent s'ajouter au résultat comptable, et les déductions, c'est-à-dire les montants qui doivent venir en moins de ce résultat. Le résultat net pris comme base de départ pour la détermination du résultat fiscal est le résultat net après modifications comptables.

Le tableau annexé (09) retrace à titre indicatif le chemin de la reconstitution du résultat fiscal à partir du résultat comptable.

Bien entendu, l'agent vérificateur doit tenir compte au niveau de la reconstitution du bénéfice redressé de toutes les anomalies relevées au niveau de la comptabilité de l'entreprise vérifiée et s'assurer à travers l'examen du décompte fiscal présenté par l'entreprise et sa comparaison avec le résultat des investigations entreprises dans la comptabilité de l'assujetti que les montants non déductibles ont été réintégrés au bénéfice imposable.

En outre, la comptabilité d'une entreprise peut ne pas être régulière et n'est pas conforme à la législation en vigueur. Cette comptabilité sera donc rejetée par l'administration fiscale par le recours aux méthodes de vérification extra-comptable pour la détermination du résultat fiscal, qui sera l'objet de la section suivante.

Section 3 : La détermination extra-comptable du résultat fiscal

Le système fiscal Algérien est un système déclaratif caractérisé par le dépôt spontané des déclarations par le contribuable et basé essentiellement sur le principe de la déclaration contrôlée. Les déclarations spontanées des contribuables sont présumées exactes mais demeurent soumises au contrôle de l'administration conformément à la législation fiscale en vigueur.

En effet, chaque année les contribuables déposent auprès de l'administration fiscale leurs déclarations de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés accompagnées des états financiers et ce pour l'année précédente. Les états financiers arrêtés à une date déterminée résument l'ensemble des opérations effectuées par l'entreprise au cours d'un exercice donné et se détaillent et se justifient dans la comptabilité tenue ou présentée.

A l'égard de l'administration fiscale, une comptabilité peut avoir trois sorts :

- Acceptée et qualifiée sincère et probante ;
- Acceptée partiellement suite à quelques légères irrégularités ;
- Refusée ou rejetée suite à des irrégularités de fait ou de droit.

Dans ce rapport, nous examinons à travers les contrôles fiscaux ou les vérifications fiscales de comptabilité, les éléments qualifiant le rejet de cette dernière et les méthodes envisageables ou admises pour la reconstitution des bases imposables et les conséquences qui en découlent.

3.1. Les vérifications extra-comptables

3.1.1. La qualification de la comptabilité

Pour qualifier une comptabilité, le vérificateur doit procéder à des examens et des tests pour relever les faits qui portent atteinte à certains volets comptables et juridiques se rattachant essentiellement à la qualité de l'information fournie par une telle comptabilité et à sa régularité.

Pour que la comptabilité présentée soit considérée comme régulière en la forme, celle-ci doit satisfaire à des conditions à sa voir, elle doit être complète et régulière, probante et arithmétiquement exacte.

3.1.1.1. La comptabilité est-elle complète ?

L'obligation de l'existence de tous les documents comptables tels que le grand livre côté et paraphé, le livre d'inventaire côté et paraphé, les journaux auxiliaires, les journaux centralisateurs, les registres d'achats et de ventes, les pièces justificatives, les originaux des factures d'achats et les doubles des factures de ventes.

3.1.1.2. La comptabilité est-elle exacte ?

Le vérificateur doit s'assurer par sondages de l'exactitude des calculs arithmétiques, des reports des soldes et des écritures avec les journaux, le grand livre et la balance.

3.1.1.3. La comptabilité est-elle régulière ?

Lorsqu'elle est complète et correctement tenue et que son établissement est conforme aux lois et à la réglementation comptable en vigueur.

3.1.1.4. La comptabilité est-elle probante ?

La valeur probante d'une comptabilité est prouvée par l'authenticité et le caractère probant des pièces justificatives. Par exemple, en cas d'existence d'un nombre important de

fausses factures, en l'absence d'enregistrement de la totalité des achats et des ventes, la comptabilité est considérée comme dépourvue de la valeur probante.

3.1.1.5. La comptabilité est-elle sincère ?

Le vérificateur est amené à calculer le pourcentage du bénéfice brut. Vérifier si le bénéfice déclaré est égal au bénéfice effectivement réalisé.

3.1.2. La vérification des contribuables non soumis à l'obligation de tenue de comptabilité

Cette vérification a pour but de contrôler la sincérité et l'exactitude des déclarations d'impôt sur le revenu souscrite par les contribuables non obligatoirement soumis à la tenue d'une comptabilité (salariés, détenteur de revenu de capitaux mobiliers, personnes physiques exerçant une profession non commerciale ou disposant des revenus fonciers ou agricoles n'ayant pas opté pour la tenue d'une comptabilité).

La collecte de l'information à caractère fiscal et la recherche des variations du patrimoine du contribuable vérifié, constituent les moyens les plus efficaces pour mener ce type de vérification.

Dans tous les cas, que ce soit en cas d'absence de comptabilité ou de présentation d'une comptabilité irrégulière et non probante, les bases d'imposition seront déterminées en faisant recours à toutes présomptions de fait ou de droit, et ce, par référence aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux.

Pour l'évaluation extra-comptable des éléments d'impositions, les agents vérificateurs ont le droit de faire recours à tous les éléments dont ils disposent (coefficient de bénéfice net, recoupement, taux de productivité, variation de patrimoine, élément de train de vie...).

3.2. Le rejet de la comptabilité

L'étude préalable du dossier fiscal du contribuable programmé en vérification approfondie constitue pour l'agent vérificateur une occasion pour consigner les observations anormales constatées au niveau des déclarations souscrites par le contribuable ou au niveau des états financiers et pouvant avoir une importance certaine pour le jugement à émettre vis-à-vis de la comptabilité présentée :

- insuffisance des bénéfices bruts et nets déclarés par rapport à la consistance des capitaux engagés ;
- insuffisance du bénéfice net par rapport au train de vie mené par le contribuable ou à l'enrichissement constaté ;
- insuffisance des bénéfices bruts et nets par rapport à ceux réalisés par les entreprises similaires de même activité, de même importance et de même envergure ;
- insuffisance des achats et des ventes déclarés par rapport aux recoupements disponibles.

A l'occasion de l'examen des documents comptables, l'agent vérificateur doit rechercher et révéler toute irrégularité ou anomalie pouvant servir de motif ou d'argument pour le rejet de la comptabilité. Les motifs de rejet d'une comptabilité doivent être clairs et précis et ne peuvent en aucun cas être admis sous la forme de simples affirmations gratuites et imprécises.

En effet et en sus des observations relatives au dossier fiscal et aux recoupements recueillis par le service, l'irrégularité de la comptabilité peut être démontrée à partir des observations suivantes :

- absence de l'un des documents comptables obligatoires ou des pièces justificatives ;
- gonflements abusifs des dépenses prises en charge et des amortissements pratiqués ;
- anomalies d'imputations comptables pouvant engendrer des incidences importantes au niveau de l'assiette des impôts dus par le contribuable vérifié ;
- imprécision des explications et des réponses fournies par le contribuable aux demandes d'éclaircissement ou de justification formulées par l'agent vérificateur.

Lorsque la comptabilité présentée par le contribuable comporte et fait ressortir des graves irrégularités comptables et juridiques, le vérificateur a la possibilité de rejeter cette comptabilité et procède à la reconstitution des bénéfices et du chiffre d'affaires.

Ainsi, les contribuables qui ne respectent pas les obligations de tenue de comptabilité prévues par l'article 152 et 153 du CIDTA 62 peuvent être taxés d'office suite au rejet de leur comptabilité.

3.3. Les méthodes d'évaluation extra-comptable

Par référence à la législation fiscale en vigueur, l'administration fiscale est autorisée à procéder à une évaluation d'office des éléments d'imposition des contribuables qui se trouveraient dans l'une des situations suivantes :

- Non respect des obligations déclaratives ;
- Souscription des déclarations fiscales insuffisantes ou inexactes ;
- Irrégularité de la comptabilité ;
- Défaut de tenue ou refus de présentation de la comptabilité.

L'évaluation d'office des bases d'imposition peut être établie au moyen de toute présomption de fait ou de droit.⁷

3.3.1. La détermination forfaitaire du revenu

Le revenu net catégoriel peut être reconstitué du revenu brut, compte tenu des règles spécifiques prévues pour chaque catégorie du revenu.

Le tableau ci-après retrace par référence à la législation en vigueur les principales règles de détermination forfaitaire du revenu net catégoriel à partir du revenu brut disponible :

⁷ (Articles 44 du CPF).

Tableau N°01 : Catégories de revenu

N° d'ordre	Catégorie de revenu	Mode forfaitaire de détermination du revenu net
01	Bénéfices des professions non commerciales	Le revenu net est déterminé à partir des recettes brutes après déduction des charges professionnelles déductibles.
02	Revenus fonciers	Le revenu net est déterminé à partir du montant brut des loyers.
03	Revenus agricole	
04	Revenus de capitaux mobiliers	Le revenu net est déterminé à partir : - du revenu brut, de placement nominatif en compte d'épargne ; - du revenu brut, de placement nominatif en obligations....etc
05	Traitements et salaires	Revenu brute après déduction des cotisations obligatoires de sécurité sociale.
06	Pensions	Revenu brute après retenue de cotisations sociales
07	Jetons de présence	Montant brut perçu
08	Revenus de source étrangère non imposés ailleurs	Montants nets perçus sauf dispositions contraires prévues par les conventions fiscales de non double imposition.

3.3.2. Evaluation du revenu

L'évaluation du revenu imposable se fait comme suit :

- L'évaluation sur la base des éléments du train de vie ;
- et l'évaluation selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine.

3.3.2.1. Evaluation du revenu sur la base des éléments du train de vie

Cette procédure d'évaluation ayant pour objectif de contrôler la sincérité de la déclaration d'ensemble des revenus d'une personne physique, consiste à faire une évaluation

forfaitaire minimale du revenu imposable en appliquant à certains éléments du train de vie du contribuable le barème prévu à cet effet par la législation fiscale en vigueur.

Cette méthode d'évaluation forfaitaire n'est susceptible d'être appliquée que lorsque le revenu forfaitaire résultant du barème est nettement supérieur au revenu net déclaré par le contribuable.

Il faut qu'il existe une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et les revenus qu'il déclare.

La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare est établie lorsque le revenu forfaitaire excède d'au moins 40% pour l'année d'imposition et l'année précédente, le montant du revenu net déclaré.

3.3.2.2. L'évaluation du revenu selon les dépenses et selon l'accroissement du patrimoine :

La reconstitution forfaitaire du revenu à partir des dépenses personnelles ostensibles et notoires ou selon l'accroissement du patrimoine est applicable à tout contribuable.

La reconstitution des bases d'imposition à partir de cette méthode d'évaluation consiste à démontrer à partir d'une étude attentive de la variation du patrimoine du contribuable vérifié, la disproportion et les contradictions évidentes qui puissent exister entre les dépenses de toute nature engagées par ce dernier et les revenus qu'il déclare.

Cette méthode consiste donc à considérer les dépenses de toute nature et les acquisitions faites par le contribuable en dehors de son activité principale majorées des frais normaux de subsistance qui seront comparées au revenu déclaré par ce même contribuable au titre d'un exercice considéré.

L'excédent constitue un enrichissement injustifié qui sera, sauf justification contraire apportée par le contribuable à la demande du service, réintégré au revenu déclaré impliquant une modification conséquente de l'imposition du contribuable.

3.3.3. Les présomptions de fait

La comptabilité étant écarté, l'agent vérificateur se trouve donc en droit de faire recours à toute présomption de fait ou de droit pour reconstituer les bases d'imposition du contribuable vérifié et notamment en faisant recours à des méthodes extracomptables basées sur les présomptions de fait.

Les méthodes extra-comptables basées sur les présomptions de fait sont extrêmement variées, mais les plus connues consistent à reconstituer le chiffre d'affaires et les bénéfices bruts et nets à partir des achats redressés, de la masse salariale, cadence moyenne de renouvellement des stocks ou encore à partir des bulletins de recoupement auprès des clients et des fournisseurs.

3.3.3.1.Reconstitution des bases d'imposition à partir des achats consommés

La vérification de comptabilité constitue une occasion pour l'administration pour la recherche et la consignation des recoupements nécessaires à la vérification des contribuables en liaison avec le contribuable vérifié et notamment le montant des achats effectués auprès de ce dernier par ses principaux clients.

Lorsque les principaux achats effectués par l'assujetti sont connus, le chiffre d'affaires sera déterminé pour chaque année d'imposition à partir des recoupements disponibles, majorés des achats déclarés effectués auprès des fournisseurs au titre desquels le service ne dispose pas des recoupements majorés de la marge brute correspondante au secteur d'exploitation.

Le bénéfice net sera déterminé pour chaque année d'imposition à partir du bénéfice brut redressé déduction faite des dépenses justifiées et admises en déduction ou par application au bénéfice brut redressé du taux de bénéfice net généralement admis dans les affaires similaires.

3.3.3.2.Reconstitution des bases d'imposition à partir de la masse salariale

Pour les entreprises exerçant de prestation de service et notamment celles qui font recours à la main d'œuvre, le défaut de tenue ou de présentation d'une comptabilité régulière et probante ou de tout autre élément probant pouvant en tenir, constitue pour l'administration un droit de faire recours à toute présomption de fait ou de droit pour reconstituer les bases d'imposition du contribuable vérifié et notamment en se basant sur la masse salariale soit :

$$CA = N \times M.S$$

CA: chiffre d'affaires

N : Coefficient variable selon la nature de l'activité, l'importance des moyens d'exploitation mis en œuvre et l'emplacement du fonds de commerce.

M.S. : Masse salariale brute distribuée.

Il est conseillé de déterminer le montant de cette masse par recoupement auprès de la caisse nationale de sécurité sociale et à défaut en se référant au salaire minimum industriel garanti comme étant un salaire minimum garanti.

3.3.3.3.Reconstitution des bases d'imposition selon la méthode de la rotation du stock

Dans ce cas et notamment en l'absence de recoupement, le chiffre d'affaires peut être déterminé à partir d'une cadence moyenne de rotation inventoriée par le service de contrôle fiscal.

Cette cadence de rotation laissée à l'appréciation des agents vérificateurs, est déterminée généralement compte tenu de la nature de l'activité, de l'emplacement du fonds de commerce et des moyens d'exploitation mis en œuvre par l'assujetti.

3.3.3.4.Reconstitution à partir des bulletins de recoupements auprès des clients et fournisseurs

L'administration peut avoir recours aux bulletins de recoupement. Elle a le droit de consulter les sociétés directement ou par correspondance pour demander le chiffre d'affaires effectué avec d'autres entreprises.

Cette opération intitulée « procédé de recoupement » sert à collecter des renseignements de sources financières différents permettant d'établir un fait.

Ainsi, les renseignements reçus sous forme de bulletins de recoupement servent à comporter les informations et les données relatives à l'entreprise concernée.

En définitive, on peut dire que le rejet de la comptabilité entraîne systématiquement la reconstitution par l'administration des bases imposables.

Nous pouvons conclure, donc, que toutes les méthodes ou procédés sont admis. Ceux-ci reposent sur tous les éléments comptables ou extra-comptables qui viennent réajuster les défaillances de la comptabilité. Cela conduit l'administration à choisir la méthode la plus adéquate au cas présenté. A ce titre, les éléments de base doivent être sélectionnés afin de pouvoir reconstituer les bases d'imposition.

Enfin, les remèdes proposés pour éviter le rejet de comptabilité se manifeste, en général, par le respect de la réglementation comptable et fiscale en vigueur.

Conclusion

La relation entre la comptabilité et la fiscalité a toujours suscité l'intérêt des spécialistes. En effet, la fiscalité et la comptabilité sont toutes deux confrontées à la nécessité de mesurer les faits économiques aboutissant notamment à la détermination des résultats d'activités.

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

D'ailleurs, si la comptabilité a pour souci d'enregistrer les mouvements des valeurs qui se produisent entre les éléments de l'entreprise par une figuration chiffrée de toutes les opérations qui ont été fait.

En revanche la fiscalité peut avoir des soucis d'un autre ordre et même contradictoire dans la mesure où la loi fiscale cherche à déterminer le bénéfice fiscal.

En fait, le dualisme entre les règles comptables et les règles fiscales trouve son origine, d'un côté, dans la complémentarité et la dépendance entre les deux disciplines et d'un autre côté dans les divergences qui peuvent exister entre elles.

Concernant la complémentarité et la dépendance elles se voient dans le fait que la comptabilité est prise par la législation fiscale comme base de détermination du résultat fiscal, elles se voient aussi dans le fait que la comptabilité et ses principes sont pour la fiscalité un instrument utile pour la détermination de la base imposable.

En outre, les divergences existantes favorisent la notion de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit comptable. Du fait qu'au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles, mais sans pour autant écarter les autres règles du droit comme le droit comptable. En effet, aujourd'hui on ne parle plus d'annexion ou de « pollution » de la comptabilité par la fiscalité ; chacune des deux disciplines a son autonomie, dispose d'une réglementation spécifique et possède par conséquent son domaine d'intervention propre⁸

Sur le plan pratique, toute la fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité, puisque le résultat imposable est déterminé à partir du résultat comptable revu et corrigé. En effet, en cours d'exercice, les opérations sont enregistrées dans le respect des règles comptables. C'est ainsi que l'on comptabilise tous les produits et toutes les charges, sans se préoccuper de leur régime fiscal. Mais le résultat fiscal, de son côté, dépend de certaines règles fiscales :

Pour déterminer donc le résultat fiscal, on applique un certain nombre de rectifications au résultat comptable afin de tenir compte des règles fiscales. Ces rectifications se font hors comptabilité, on parle de travaux extracomptables.

⁸ (B.COSPAR, G.Enselme, « comptabilité approfondie et révision », 8^{ème} édition, Litec.2001, page 28).

Chapitre II : La conception du résultat à travers les législations comptable et fiscale

D'ailleurs, ces rectifications qui marquent, incontestablement, la divergence entre la législation comptable et la législation fiscale fera l'objet de la deuxième partie de ce travail.

deuxième partie
deuxième partie:
identification des écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal (cas du général emballage)
identification des écarts entre le résultat comptable et le résultat fiscal (cas du général emballage)

Deuxième Partie : Identification des écarts entre résultat comptable et résultat fiscal cas du général emballage

Deuxième Partie : Identification des écarts entre résultat comptable et résultat fiscal cas du général emballage

Introduction

La comptabilité et la fiscalité sont intimement liées. D'ailleurs, on sait que le point de départ du calcul du résultat fiscal, se situe au niveau du résultat comptable. Celui-ci subit des rectifications en plus et en moins afin de tenir compte de certaines divergences entre réglementation comptable et réglementation fiscale.

En effet, les divergences entre les règles comptables et fiscales ne sont pas de nature à consacrer le principe de l'autonomie ou du réalisme du droit fiscal ; du fait que les divergences entre les deux domaines tiennent essentiellement aux raisons, telle que la subjectivité et la relativité dans l'appréciation et la définition de certaines notions importante ; aussi la différence dans le champ d'action et la finalité de chaque discipline.

Cette partie est divisée en deux chapitres :

Le premier chapitre traitera les divergences temporaires entre le résultat fiscal et le résultat comptable. Il s'agira des écarts temporels qui sont dus à des différences entre les deux réglementations lesquels ont une influence provisoire sur le résultat.

Le deuxième chapitre décrira notre étude de cas au sein de l'entreprise générale emballage

Chapitre I: Chapitre I:

Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat fiscal et le résultat comptable

Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat fiscal et le résultat comptable

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

Introduction

La fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité, puisque le résultat imposable n'est autre que le résultat comptable revu et corrigé. En effet, le résultat fiscal est déterminé à travers l'application de certain nombre de rectifications au résultat comptable afin de tenir compte des règles fiscales.

Ces rectifications se font, d'ailleurs, sur certains produits enregistrés en comptabilité qui doivent être retranchés du résultat comptable. Plus fréquemment, ce sont des charges qui ont été régulièrement comptabilisées qu'il convient de les réintégrer dans le résultat imposable, parce qu'elles ne sont pas fiscalement déductibles ou qu'elles ne sont déductibles que partiellement ou avec un décalage d'une année.

Cette divergence entre les règles comptables et les règles fiscales s'explique par le fait que le respect des règles comptables et des prescriptions du SCF obéit au principe de sincérité des comptes et au souci de produire une image fidèle de l'entreprise, alors que les règles fiscales découlent des impératifs de rendement de l'impôt ou d'incitation économique.

Schéma N° 01 : calcul de résultat fiscal

$$\begin{array}{ccccccc} \boxed{\begin{array}{c} \text{Résultat fiscal} \\ \text{Imposable} \end{array}} & = & \boxed{\begin{array}{c} \text{Résultat} \\ \text{comptable} \end{array}} & + & \boxed{\begin{array}{c} \text{Charges non} \\ \text{déductibles} \end{array}} & - & \boxed{\begin{array}{c} \text{Produits non} \\ \text{imposables} \end{array}} \\ & & & & \text{(Réintégrations)} & & \text{(Dédutions)} \end{array}$$

L'étude comparative des règles comptables avec les règles fiscales a révélé, essentiellement, deux éléments qui dominent le rapprochement du résultat comptable et du résultat imposable qui ne sont autres que les écarts permanents et les écarts temporels. C'est ainsi que les divergences entre le résultat fiscal et le résultat comptable peuvent être permanent ou temporaires.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

Les divergences temporaires correspondent aux « différences entre le résultat fiscal et le résultat comptable qui résultent de la prise en compte au cours des périodes différentes, dans le résultat fiscal d'une part, et dans le résultat comptable d'autre part, de certains éléments de produits et charges. Ces différences apparaissent au cours d'une période et se résorbent par la suite, au cours d'une ou plusieurs périodes ultérieures ».¹

Dans ce qui suit, nous traiterons les divergences temporaires dégagées à travers l'étude des principales règles régissant le sort des provisions et des amortissements et ainsi que les autres divergences qui sont dégagées.

Section 1 : Les provisions et les amortissements

1.1. Les provisions

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

Le fait générateur d'une provision est l'existence d'une éventualité à incidence négative. Les estimations relatives à la survenance et à l'incidence financière des éventualités sont effectuées compte tenu des informations disponibles à la date de clôture, mais bien entendu, avant la date de publication des états financiers.

C'est pourquoi, sur le plan fiscal, les créances douteuses qui donnent droit à la constitution d'une provision sont celles dont le recouvrement devient incertain en raison d'événements intervenus avant la clôture de l'exercice et continuant à exister à la date de l'inventaire, ce qui exclut de prendre en considération les événements survenus après la date d'inventaire.

¹(Les normes comptables internationales (I.A.S.C), n° 12).

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

1.1.1. Les provisions pour créances douteuses

1.1.1.1. Définition de la créance douteuse

Maurice Cozian². Distingue quatre types de créances :

* La créance douteuse : il affirme que la créance n'est pas douteuse en elle-même, ce qui est douteux c'est son recouvrement en cas d'insolvabilité du débiteur.

* La créance incertaine : une créance n'est prise en compte sur le plan comptable et sur le plan fiscal que si elle est certaine à la fois dans son principe et dans son montant. Ainsi, une créance née de la vente sous condition suspensive n'est considérée comme certaine qu'au moment de la réalisation de la condition, de même qu'une indemnité d'expropriation pour cause d'utilité publique n'est considérée comme certaine dans son principe et son montant que lorsque le juge prononce son jugement. Autrement dit, pour qu'une créance soit considérée comme certaine, il faut que son fait générateur soit produit et que son montant puisse être mesuré de façon fiable.

* La créance litigieuse : si elle est d'origine contractuelle, elle est considérée comme certaine mais elle devra faire l'objet d'une provision pour créance litigieuse.

Si elle est d'origine délictueuse, la créance est considérée comme incertaine dans son principe ou son montant et n'a donc pas à être prise en compte tant que le litige n'est pas réglé, c'est le cas par exemple d'un désaccord entre l'entreprise et son client sur les quantités vendues ou sur le prix pratiqué au cas où une action en justice est engagée.

* La créance irrécouvrable : Maurice Cozian affirme que lorsqu'une créance est irrécouvrable, l'entreprise doit constater une perte et non pratiquer une provision pour créance douteuse. Ce qui est tout à fait logique, puisque la créance s'est éteinte et par conséquent la provision n'a plus de raison d'être. La disparition du client, le résultat négatif des poursuites engagées ou de l'action d'un contentieux, ou la prescription de la créance sont des exemples qui engendrent l'irrécouvrable de celle-ci.

L'administration fiscale considère la créance comme douteuse lorsque son recouvrement devient incertain en raison d'événements intervenus avant la clôture de l'exercice tels que la déclaration en faillite ou une situation financière précaire, ou toute autre indice susceptible de compromettre le recouvrement. Une action en justice doit être engagée pour pouvoir déduire cette provision.

²(M. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, édition Litec, 1986, p.321)

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

1.1.2. Les provisions pour dépréciation des stocks

1.1.2.1. Composition et évaluation des stocks

Les stocks sont des éléments d'actif détenus pour être vendus dans le cours normal de l'exploitation ou bien en cours de production pour une telle vente ; ou bien sous forme de matières ou de fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de services.

Au moment de leur acquisition ou production, les stocks sont évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure.

A la date d'inventaire, les stocks sont évalués au coût historique ou à la valeur de réalisation nette si elle est inférieure.

La valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés nécessaires pour achever le bien et réaliser la vente. Il présente aussi, pour le cas des stocks consommables, le coût de remplacement qu'il serait nécessaire de donner pour acquérir ou reproduire ces stocks.

Sur le plan fiscal, le prix de revient correspond au coût d'acquisition pour les éléments achetés et au coût de production pour les éléments produits tels que déterminés par la comptabilité, à l'exception des frais financiers et des différences de change pour lesquels aucune disposition fiscale n'a été prévue. Ce qui constitue d'ores et déjà une nouvelle divergence entre les disciplines.

La deuxième disparité se situe au niveau de la valeur de réalisation nette qui est égale comptablement et d'une manière générale au prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, majoré éventuellement des subventions et diminué des coûts estimés nécessaires pour acheter les biens et réaliser la vente. Alors que fiscalement, la valeur de réalisation nette est définie comme étant le prix de vente normal connu à la date de clôture de l'exercice sans tenir compte des frais non encore engagés à cette date.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

1.1.3. Les provisions pour risques et charges

1.1.3.1. Définition

Les provisions pour risque (amendes, pénalités, garanties) et charges (grosses réparations) ont été définies comme étant une augmentation du passif, précise quant à sa nature mais incertaines quand sa réalisation et que des événements survenus ou en cours rendent prévisibles à la date de clôture de l'exercice.³

1.1.3.2. Les conditions de constatation des provisions pour risques et charges

A la lumière de la définition précitée, la constitution des provisions pour risques et charges n'est admise que si l'on respecte les conditions suivantes :

* Les risques et charges doivent être nettement précisés, ce qui signifie qu'il doit y avoir une individualisation précise de la nature du risque ou de la charge à prévoir. En d'autres termes, la nature des risques et charges doit être définie et connue par l'entreprise.

* Les provisions pour risques et charges doivent correspondre à des éléments incertains, c'est-à-dire que l'entreprise n'est pas en mesure de se prononcer d'une manière précise sur le montant et la réalisation de ces risques et charges.

* La constatation de la provision doit résulter d'événements survenus lors d'un exercice antérieur ou en cours à la date de clôture.

Ces conditions sont de nature à éviter la constitution de provisions pour des charges fictives ou des risques inexistantes. Malgré cela, l'administration fiscale tunisienne n'admet en déduction aucune provision pour risque et charges. Etant donné leur caractère probable.

1.2. Les amortissements

1.2.1. Définition de la notion d'amortissement

La norme comptable relative aux immobilisations corporelles définit l'amortissement en ces termes : « L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilisation estimée. Il traduit la diminution irréversible de la valeur d'une immobilisation résultant de l'usage, du temps, du changement technique et de

³Norme comptable relative aux éventualités et événements postérieurs à la date de clôture N.C : 14 § 8).

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

toute autre cause. L'amortissement est la diminution de la capacité de générer des avantages économiques futurs d'une immobilisation corporelle constatée à la fin d'un exercice ».⁴

Sur le plan fiscal, l'amortissement est une déduction opérée sur les bénéfices en raison de la dépréciation subie au cours de l'exercice par la plupart des éléments de l'actif immobilisé.

L'amortissement doit porter sur les biens immobilisés, propriétés de l'entreprise et soumis à dépréciation.

1.2.2. Les conditions de déduction des amortissements

Outre les conditions générales de déduction des charges, l'amortissement doit remplir plusieurs autres conditions spécifiques pour pouvoir être admis en déduction.

1.2.2.1. L'amortissement doit porter sur des éléments d'actif immobilisés soumis à dépréciation

Si la législation fiscale prévoit les mêmes causes de dépréciation que la législation comptable à savoir la dépréciation effective résultant de l'usage, du temps ou du progrès technique, elle n'admet pas la déduction des amortissements pour tous les actifs immobilisés. En effet, l'amortissement doit être pratiqué sur des immobilisations propriétés de l'entreprise, c'est-à-dire qui figure à l'actif de son bilan.⁵

Ainsi, la déduction n'est pas admise lorsque le bien amortissable n'est pas la propriété de l'entreprise, tel est le cas des biens dont l'exploitant est locataire.

1.2.2.2. L'amortissement doit être calculé sur le coût de revient, d'acquisition ou de fabrication

Fiscalement, la base d'amortissement est constituée par le coût de revient ou d'acquisition lorsque le bien est acheté et le coût de fabrication lorsque le bien est produit par l'entreprise elle-même, alors que le SCF retient une base d'amortissement différente, puisque

⁴La norme comptable relative aux immobilisations corporelles N.C. : § 6).

⁵ M. Mastouri, Le droit fiscal de l'entreprise, p.84.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

cette dernière est égale au coût historique ou tout autre montant qui lui a été substitué dans les états financiers diminué de la valeur résiduelle éventuelle. En effet, la valeur résiduelle est le montant net qu'une entreprise compte obtenir en échange d'un bien à la fin de sa durée d'utilisation après déduction des coûts de cession prévus. Dans la pratique la valeur résiduelle d'un bien est souvent insignifiante et, en conséquence, est négligée dans le calcul du montant amortissable. Comptablement, la valeur résiduelle est estimée à la date d'acquisition de l'immobilisation et ne sera pas relevée ultérieurement pour tenir compte des augmentations des prix.

$$\text{Base amortissable} = \text{valeur d'origine} - \text{valeur}$$

1.2.2.3. L'amortissement ne doit pas porter sur des éléments exclus du droit à la déduction par la loi fiscale

Si les biens sont exclus sur le plan fiscal du champ d'application de l'amortissement. Ces derniers ne sont pas déductibles fiscalement.

1.2.2.4. L'amortissement doit être pratiqué dans les limites légales autorisées

De toutes les conditions déjà évoquées, celle-ci est la plus contraignante pour les sociétés étant donné les nombreuses difficultés qu'elle engendre.

En effet, d'un côté le SCF, les immobilisations corporelles ne fixe ni taux ni durées d'amortissement estimant que la détermination de la durée de vie utile est une affaire de jugement fondée sur l'expérience.

Sur le plan fiscal, il existe des taux d'amortissement maximum ouvrant droit à déduction. Si l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal. Il convient alors de réintégrer le surplus puis le déduire extra-comptablement des exercices ultérieurs selon le plan d'amortissement fiscal autorisé.

Il est clair qu'il s'agit donc uniquement d'un décalage temporel de prise en compte de l'amortissement entre les deux disciplines et qu'un amortissement initialement réintégré ne sera jamais perdu par l'entreprise s'il est régulièrement constaté.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

1.2.2.5. L'amortissement doit être comptabilisé

Pour ouvrir droit à déduction, l'amortissement doit être réellement effectué c'est-à-dire constaté en comptabilité.

Il demeure entendu, dans ce cas, que les amortissements non constatés en comptabilité, ne sont pas déductibles du résultat fiscal de l'exercice concerné et ne sont pas reportables sur les résultats des exercices postérieurs.

1.2.2.6. L'amortissement doit faire l'objet d'un relevé détaillé joint à la déclaration annuelle

D'après la doctrine administrative, ce relevé doit indiquer le prix de revient, les amortissements pratiqués, la valeur comptable nette, la durée d'utilisation ou les taux des amortissements retenus ainsi que les méthodes d'amortissement que nous allons étudier dans ce qui suit.

1.2.3. Les modes d'amortissements

1.2.3.1. L'amortissement linéaire

Il conduit à une charge constante sur la durée d'utilisation du bien, il peut être simple ou accéléré.

C'est la méthode la plus couramment usitée.

On va déduire du résultat imposable une annuité identique, calculée à partir du prix de revient de l'élément d'actif amorti.

La durée d'amortissement dépend de la durée réelle d'utilisation attendue par l'entreprise. Le montant de l'annuité sera égal à la fraction entre le prix de revient et la durée d'amortissement.

La méthode par composants doit être utilisée ainsi certaines éléments ; ayant une durée d'utilisation plus courte, doivent être amortis indépendamment de la structure principale.

1.2.3.2. L'amortissement dégressif

Ce mode d'amortissement s'applique aux :

Immobilisations ayant une durée de vie supérieure ou égal à 5 ans comme :

Les biens d'équipement acquis neufs ou fabriqués par l'entreprise à compter du 01/01/1999 à l'exclusion du mobilier et matériel de bureau des moyens de transport ;

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

- Le matériel informatique ;
- Le matériel agricole.

Cette méthode est une forme d'avantage fiscal accordé aux entreprises. Il consiste à appliquer un coefficient fiscal au taux linéaire :

- 1,25 si la durée fiscale d'amortissement est de 3 ou 4 ans,
- 1,75 si elle est de 5 ou 6 ans,
- 2,25 si elle est supérieure à 6 ans.

Le complément d'amortissement résultant de l'application du mode dégressif doit obligatoirement être comptabilisé en amortissement dérogatoire.

1.2.3.3. L'amortissement exceptionnel

L'amortissement exceptionnel est un régime fiscal de faveur prévu par le législateur permettant d'amortir de manière accélérée certains biens (robots, logiciels...)

Les entreprises qui constituent ou font construire ou achètent des immeubles d'habitations destinés au logement de leur personnel à titre gratuit, peuvent, dès achèvement des constructions ou leur acquisition, effectuer un amortissement exceptionnel égal à 50% de leur prix de revient, déductible pour l'établissement du bénéfice. La valeur résiduelle desdites constructions étant amortissable sur une durée de 10 ans.

Il doit s'agir d'immeubles dont les 3/4 au moins de leur superficie sont destinés au logement du personnel de l'entreprise. L'exploitant individuel, les associés en nom des sociétés de personne, les membres des associations en participation aussi que leurs conjoints et leurs enfants mineurs ne sont pas considérés comme faisant partie du personnel desdites entreprises.

Section 2 : Les autres divergences temporaires

2.1. Les subventions publiques

2.1.1. Définition

Dans le cadre du soutien de leur fonctionnement, les entreprises pourraient obtenir des subventions et autres sortes d'aides publiques qui présentent diverses formes variant selon la nature et selon les obligations y relatifs.. Leur traitement comptable relatif aux subventions qui définit les subventions comme étant une des formes des aides publiques qui désignent toute aide générant un transfert de ressources vers une entreprise.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

2.1.2. Conditions générales de prise en compte

Les subventions y compris celles en nature, ne doivent être comptabilisées que lorsqu'il existe une assurance raisonnable que :

- L'entreprise pourra se conformer aux conditions attachées aux subventions.
- Les subventions seront perçues par l'entreprise.

L'encaissement de la subvention ne permet pas en lui-même de conclure que les conditions attachées à son octroi ont été respectées où le seront.

Ainsi, l'encaissement d'une subvention n'aboutit pas systématiquement à constater la subvention et ceci en vertu de l'hypothèse sous-jacente de la comptabilité d'engagement.

Par ailleurs, l'octroi d'une subvention peut être assorti de conditions résolutoires ou suspensives :

- Si la subvention est accordée sous conditions suspensives, c'est-à-dire que la subvention ne devient acquise pour une entreprise que si la condition se réalise, elle ne pourra être enregistrée tant que la condition dont il est question n'aura pas été réalisée.
- Si la subvention est accordée sous conditions résolutoires, c'est-à-dire que la subvention devient acquise dès la signature de l'accord ou la notification de son octroi, mais si la condition résolutoire se réalise, l'entreprise se trouve dans l'obligation de rembourser la subvention. Comptablement, la subvention est acquise et comptabilisée dès la signature de l'accord indépendamment de son encaissement.

Ainsi, si comptablement l'encaissement de la subvention n'est pas suffisant pour sa prise en compte, fiscalement l'encaissement constitue le fait générateur quel que soit la nature de la subvention.

2.2. Les subventions d'exploitation :

Les subventions d'exploitation sont octroyées à une entreprise pour :

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

- Permettre d'une part de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation (prix des abonnements de transport scolaire) ou de faire face à certaines charges d'exploitation.
- Permettre de résorber totalement ou partiellement la perte qu'elle aurait subie si ces subventions ne lui avaient pas été accordées. Une telle subvention est souvent appelée subvention d'équilibre.

Comptablement, les subventions d'exploitation sont enregistrées au crédit du compte 74 (subvention d'exploitation).

Ainsi, les subventions sont attribuées pour couvrir des charges spécifiques sont à rapporter aux résultats des exercices ayant enregistré ces charges. En ce qui concerne les subventions destinées à couvrir des pertes antérieures elles doivent être comptabilisées au produit de l'exercice au cours duquel elles deviennent exigibles.

Fiscalement, l'encaissement de la subvention suffit pour qu'elle soit imposée comme n'importe quel autre produit. Cette divergence temporaire a pour conséquence soit de :

- Déduire la subvention d'exploitation comptabilisée en tant que produit mais non encore encaissé ou antérieurement encaissé.
- Réintégrer la subvention d'exploitation encaissé au cours de l'exercice mais non comptabilisé.

2.3. Les subventions d'investissements

Les subventions d'investissements sont destinées à permettre à l'entreprise bénéficiaire d'acheter, de construire, de créer ou de se rendre acquéreur, pour tout autre moyen, d'actifs immobilisés ou d'autres actifs.

Comptablement, lorsqu'elles deviennent acquises à l'entreprise, ces subventions d'exploitation sont directement portées aux capitaux propres au compte subvention d'investissement.

Par ailleurs, les traitements comptable et fiscal de ces subventions diffèrent selon qu'elles se rapportent à des biens amortissables ou non amortissables.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

2.3.1. Les immobilisations amortissables

Sur le plan comptable, les subventions d'investissements relatives à des biens amortissables sont à rapporter aux résultats des exercices pendant lesquels sont constatées les charges d'amortissement relatives à ces immobilisations. Les subventions sont rapportées proportionnellement à ces charges d'amortissement.

2.3.2. Les immobilisations non amortissables

Etant donné que ces biens ne sont pas amortissables, la reprise des subventions d'investissement s'y rattachant n'est pas possible par la méthode retenue pour les immobilisations amortissables. En effet, fiscalement la subvention d'investissement rattachée à une immobilisation non amortissable est à rapporter au résultat.

En conclusion, il paraît que les divergences qui peuvent surgir entre la loi comptable et la loi fiscale sont à peu près les mêmes que celles précédemment évoquées pour les subventions d'investissement relatives aux immobilisations amortissables et par conséquent, les mêmes ajustements sont à réaliser selon le cas.

2.4. Les différences de change

Les normes de SCF relative aux opérations en monnaies étrangères a pour objet de définir les règles de prise en compte, d'évaluation et de présentation dans les états financiers de l'incidence des variations des taux de change.

2.4.1. Le traitement comptable et fiscal des opérations en monnaies étrangères

La norme comptable énonce que : « Lorsque le règlement d'une opération survient pendant l'exercice au cours duquel l'opération a été conclue, la différence de change entre le montant enregistré initialement et le montant effectif du règlement constitue un gain ou une perte dans le résultat de l'exercice ».

Il en est de même pour le droit fiscal qui ne prend en compte les différences de change (gain ou perte) que lorsqu'elles sont effectivement réalisées.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

Mais, si les opérations sont conclues pendant un exercice et le règlement se fait pendant un ou plusieurs autres exercices, quel sera donc le sort fiscal des différences de change qui en résultent ?

2.4.2. La conversion à la date de clôture des éléments courants

Les éléments courants en monnaies étrangères telles que les dettes et les créances comptabilisées aux taux de change en vigueur à la date de leur naissance doivent être évalués en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture. Le gain ou la perte de change qui en résulte est considéré comme étant le résultat de la fluctuation du cours dans l'exercice considéré et il est pris compte dans la détermination du résultat dudit exercice.

Par contre, la loi fiscale ne prend en compte de telles différences de change que lorsqu'elles proviennent de la différence entre le coût historique et le cours de paiement ou d'encaissement effectif des créances et des dettes.

Ainsi, l'entreprise sera amenée à effectuer des ajustements désormais connus :

- Réintégrer les pertes de change sur éléments courants constatées pendant l'exercice en cours mais non encore réalisées.
- Réintégrer les profits de change réalisés pendant l'exercice en cours mais antérieurement constatés et non imposés.
- Déduire les profits de change sur les éléments courants constatés pendant l'exercice en cours mais non encore réalisés.
- Déduire les pertes de change sur éléments courants antérieurement constatées et fiscalement réintégrées.

Section 3 : Les divergences permanentes

3.1. Les réintégrations

Les réintégrations concernent les charges dont la déduction n'est pas admise fiscalement. Il s'agit d'une part des charges se rapportant à l'activité de l'entreprise mais jugées fiscalement excédentaires et d'autre part des charges personnelles supportées par l'entreprise mais considérées non obligatoires et de ce fait leur déduction est limitée.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

Si on revient aux conditions générales de déduction des charges, on voit que ces conditions ont été systématisées à partir de l'énumération que les articles 168 et 169 du CIDTA donnent des différentes catégories de charges déductibles ou non du résultat imposable.

Cependant, l'administration fiscale n'est pas fondée à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise de telle sorte qu'elle ne saurait reprocher à un contribuable de ne pas avoir tiré le meilleur parti d'une opération donnée. La limite à cette liberté de gestion est l'intérêt de l'exploitation.

Mais cette liberté et le principe de non immixtion qu'elle implique sont toutefois limités, par la théorie de l'acte anormal de gestion, qui réserve cette déductibilité aux seules charges correspondant à une gestion réputée normale et répondant à l'intérêt de l'entreprise.

3.1.1. Les charges liées au personnel et aux associés

En principe les salaires, traitements, indemnités et charges sociales afférentes aux rémunérations ne sont considérés comme charges déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été versés que dans la mesure où ils correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessifs eu égard à l'importance des services rendus.

3.1.2. Les charges relatives aux dirigeants et associés de l'entreprise

N'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, certaines charges relatives aux dirigeants ou employés de l'entreprise. Parexemple l'amortissement des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires. On entend par l'objet de l'entreprise, l'outil de production ou la marchandise commercialisée.

3.1.3. Les dépenses relatives aux voitures de tourisme

L'article 8 de la loi de finances pour 2018, a modifié les dispositions de l'article 169 du CIDTA, ont énuméré d'une manière expresse, les charges se rapportant aux véhicules de tourisme, ne constituant pas l'outil principal de l'activité, qui ne sont pas admises en

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

déduction des bénéfices servant au calcul de l'IBS ou de l'IRG (régime du réel). Il s'agit des charges relatives aux loyers et aux dépenses d'entretien et de réparation des véhicules en question.

Par charges de loyers, il est entendu les dépenses relatives à la location des véhicules suscitées ou ceux versés dans le cadre d'un crédit-bail par le crédit-preneur. Par dépenses de réparation, il est entendu non seulement les dépenses liées à la prestation de réparation proprement dite, mais également celles liées à l'achat des pièces de rechange.

Par ailleurs, n'entrent pas, cependant, dans le champ d'application de cette mesure, les loyers et les dépenses d'entretien et réparation des véhicules constituant de l'outil principal de l'activité à l'exemple des sociétés de taxi, des auto-écoles et des sociétés de location de véhicules.

3.1.4. Les charges plafonnées par dispositions de la loi

Les charges plafonnées par dispositions de la loi présentent l'ensemble de toutes les charges admises en déduction sous réserve de respecter en un plafond. Par conséquent, l'excédent réalisé au de la du plafond fera l'objet d'une réintégration.

3.1.5. Les cadeaux, frais de réception, de restauration et de spectacle

Les cadeaux de toute autre nature, à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 500 DA, — les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle, à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise

3.1.6. Les dons et subventions

Les subventions et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel d'un million de dinar 1.000.000 DA ;

3.1.7. Sponsoring, patronage et parrainage

Les sommes consacrées au sponsoring, patronage et parrainage des activités sportives et de la promotion des initiatives des jeunes sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice fiscal, sous réserve d'être dûment justifiées à hauteur de 10% du chiffre

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

d'affaires de l'exercice des personnes morales et/ou physiques et dans la limite d'un plafond de trente millions de dinars (30.000.000 DA).

3.1.8. Les charges non déductibles par disposition expresse de la loi (Article 169 du CIDTA).

La loi interdit purement et simplement la déduction de certaines catégories de charges qu'elle énumère et qu'elle présume insusceptibles d'être engagées dans la taxe dans l'intérêt de l'entreprise.

Il s'agit ainsi de véritables actes anormaux par détermination de la loi fiscale, traditionnellement qualifiés de dépenses somptuaires.

3.1.9. Les charges hors exploitation

Les dépenses, charges et loyers de toutes natures afférents aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation ;

3.1.10. Les charges réglées en espèces

Les charges, remplissant les conditions de déductibilité, dont le paiement est effectué en espèce lorsque le montant de la facture excède trois cent mille dinars (300.000 DA) en TTC

3.1.11. Transactions, amendes, confiscations et pénalité de toute nature

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal : « les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition de divers produits, le contrôle des charges, l'assiette des impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute infraction à la législation en vigueur ».

L'exclusion du droit à déduction ne couvre pas les pénalités contractuelles. En effet, de telle pénalité sont qualifiées à juste titre, par la doctrine administrative de simple réduction de prix peut accordées contractuellement par l'une des parties à l'autre à titre de pénalité pour livraison tardive, Tel est le cas d'un marché conclu livrable à une date fixée et pour lequel il est prévu qu'en cas de retard dans la livraison, le prix convenu serait réduit du montant arrêté, en fonction de la durée du retard.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

3.1.12. L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu

L'impôt sur les sociétés n'est pas admis parmi les charges déductibles du bénéfice imposable » et conformément à la réglementation « L'impôt sur le revenu ne constitue pas une charge déductible pour la détermination du revenu imposable ».

3.1.13. Impôts et taxes (art. 169-1 du CID)

A l'exercice de l'IBS lui-même, en principe, tous les impôts et taxes à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice, sont déductibles dans la mesure où ils satisfont aux règles générales de déduction. Ainsi, la taxe foncière relative aux propriétés affectées à l'exploitation est déductible, par contre, celle qui concerne les logements de fonction, est exclue.

Certaines taxes ont été exclues de cette déductibilité par les textes qui les ont instituées. Il est en ainsi des taxes suivantes :

- Taxe de formation et taxe d'apprentissage (instituées par l'article 54 modifié et complété de la loi de finances 1990) ;
- Taxe sur les véhicules de luxe (instituées par l'article 26 de la loi de finances complémentaires 2010).

3.1.14. Frais de recherche développement (art 171-du CID)

Les frais de recherche et développement sont déductibles à concurrence de 10% du bénéfice et dans la limite d'un plafond de 100.000.000 DA, à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche.

3.1.15. Autres réintégrations

Devront être portée sous cette rubrique, toutes les charges non déductibles qui ne sont par reprises dans les autres rubriques. Ceci sera le cas notamment des éléments suivants :

- Les rémunérations de tiers et honoraires comptabilisés au cours de l'exercice mais non payés à la date de clôture ;

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

- Les droits aux congés payés acquis à la date de clôture puisque l'Administration considère que les charges correspondantes sont déductibles dans l'exercice au cours duquel le salarié est censé prendre son congé ;
- Produits résultant d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale imputés en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués.

3.2. Les déductions

3.2.1. Plus-values sur cession d'élément d'actif immobilisé

Conformément à l'article 173 du CID, sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable, les revenus les plus-values sur les cessions d'éléments d'actif immobilisé mais cela dépendent de la nature de ces dernières :

S'il s'agit de plus-values à cours-terme, leur montant est composé dans le bénéfice imposable, pour 70% ; Le montant à porte en déduction sera de 30% du montant de la plus-value,

- S'il s'agit de plus-values à long terme, leur montant est composé pour 35%. Le montant à porte en déduction sera de 65% de la plus-value.

Il est rappelé que les plus-values à court terme proviennent de la cession d'élément acquis ou créés depuis 3 ans, au moins. Les plus-values à long terme sont celle qui proviennent de la cession d'élément acquis ou créés depuis plus de 3 ans.

3.2.2. Produits et plus-values de cession d'actions et titres assimilés

Suivant une disposition de l'article 46 de la loi de finances 2009, soit exonérées de l'IRG et de l'IBS, pour une période de 5 ans à compter du 1^{er} janvier 2009, les produits et les plus-values de cession des actions et titres assimilés cotés en bourse ainsi que ceux des actions ou parts d'organismes de placement collectifs en valeurs mobilières (OPCVP). Ainsi Le résultat est déterminé après déduction de ces derniers.

Cette disposition est reconduite pour une nouvelle période de 5 années à compter du 01/01/2014.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

3.2.3. Revenus provenant de distributions de bénéfices soumis à l'IBS

Pour éviter les impositions successives, en application des dispositions de l'article 147 bis du CID, les produits provenant de la distribution de bénéfices ayant été soumis à l'IBS ou expressément exonérés, ne sont pas compris dans l'assiette de l'IBS.

3.2.4. Amortissements liés aux opérations de crédit-bail (bailleur)

Dans les opérations de crédit-bail, au plan fiscal, le bailleur est réputé disposer de la propriété des biens en location et à ce titre, il a le droit de déduire les amortissements correspondant aux biens en location.⁶

3.2.5. Loyers de crédit-bail (preneur)

Dans les opérations de crédit-bail, les paiements effectués par le preneur, qui sont imputés en règlement d'une dette de crédit-bail sont, du point de vue fiscal, considérés comme des charges locatives et donc admises en déduction pour la détermination de l'assiette de l'IBS⁷.

3.2.6. Complément d'amortissements

Dans la mesure où l'amortissement comptabilisé est inférieur à l'amortissement résultant des dispositions fiscales prévues à l'article 174 du CID, un complément d'amortissement peut être déduit, ce complément doit ressortir du tableau n°5 de la liasse fiscale.

3.2.7. Reprises sur provisions non admises en déduction initialement :

Lorsqu'une charge est initialement comptabilisée et non déduite fiscalement, son annulation comptable par le biais d'un compte de produit ne sera pas imposable fiscalement. Par conséquent, le régime fiscal des reprises de provision dépend du régime fiscal de ces provisions. Ainsi, la reprise de provision non admise en déduction initialement ne constitue pas un produit imposable. Toutefois, la reprise d'une provision admise en déduction

⁶ Article 53 de la loi de finances 2014

⁷ Edme .

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

initialement (exemple : provision pour dépréciation des stocks ou créances douteuses) constitue un produit imposable.

3.2.8. Les reports déficitaires

Lorsqu'une entreprise réalise des pertes, le législateur essaye de ne pas lui rendre la tâche encore plus difficile qu'elle ne l'est déjà. « En cas de déficit subi pendant un exercice, ce 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 que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au quatrième exercice qui suit l'exercice ».⁸

D'après cet article, les déficits ordinaires seront reportables pendant quatre ans.

3.2.9. Autres déductions

Cette rubrique doit reprendre tous les éléments exclus du résultat fiscal n'ayant pas été cités ci-dessus.

Sont concernés notamment les éléments suivants :

- Frais préliminaires non résorbés au 31/12/2009, dont la déduction est prise en charge en extra-comptable conformément aux dispositions⁹;
- Charges comptabilisées au cours des exercices antérieurs réintégrés au résultat fiscal qui deviennent dans l'exercice en cours. Ceci est souvent le cas des honoraires pour lesquels la déduction est conditionnée par le règlement effectif ;
- Charges couvertes par des provisions réintégréées lors de leur constitution ;
- Charges résultant d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale imputées en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués.

⁸article 147 du CIDTA

⁹l'article 169-3 du CID

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

Conclusion

Le résultat dégagé par la comptabilité tel que précisé constitue une base pour l'administration fiscale dans la détermination du résultat fiscal, assiette pour le calcul de l'impôt dû pendant l'exercice.

Cependant les règles comptables et fiscales concernant la détermination du résultat relèvent, souvent des conceptions divergentes et ceci malgré la réforme fiscale.

En effet, depuis la naissance du droit comptable, non seulement le nombre de divergences entre la comptabilité et la fiscalité a augmenté, mais en plus certaines divergences commencent à peser lourd sur les entreprises Algériennes qui se veulent compétitives et performantes dans une économie libérale.

Ainsi, l'étude comparative des deux disciplines a montré l'existence de deux types de divergences ou d'écarts.

Les écarts temporaires qui sont dus à des différences entre les règles comptables et les règles fiscales lesquels ont une influence provisoire sur le résultat.

Aussi, les écarts permanents qui correspondent à des divergences définitives entre les deux réglementations.

En outre, pour déterminer le résultat fiscal on procède à des ajustements extra-comptables pour tenir compte des règles fiscales en vigueur.

Ces ajustements qui représentent l'ensemble des corrections extra-comptables à apporter au résultat comptable, sont deux types :

Tout d'abord, les ajustements positifs qui correspondent à des réintégrations se traduisant par un gonflement du résultat.

Encore, on trouve les ajustements négatifs qui correspondent à des déductions produisant l'effet inverse.

Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre le résultat Comptable et le résultat fiscal

En définitive, on remarque aussi que l'étude des « frais généraux, amortissements et provisions » présente le domaine où on trouve le plus des écarts et d'ambiguïté entre la législation comptable et la législation fiscale.

étude du cas au sein de l'SPA général emballage

chapitre II

étude du cas au sein de l'SPA général emballage

étude du cas au sein de l'SPA général emballage

Chapitre II : Étude du cas au sein de SPA Général Emballage.**Section 01 : présentation de générale emballage SPA****1.1. Historique et activités de l'entreprise****1.1.1. Raison sociale :**

Général Emballage est une société par action au capital de deux (02) milliards de Dinars Algériens. son activité principales est la fabrication et la transformation du carton ondulé. L'entreprise dispose actuellement d'un siège social et de deux unités de production implantées à Akbou, Oran Et Sétif.

1.1.2. Localisation :

La SPA Général Emballage est implantée au niveau de la Zone d'Activité de Taharacht, située à 2.5 kms au Nord-est du chef lieu de la commune d'Akbou. D'une superficie de 24Ha, elle est un véritable carrefour économique vue le nombre d'unités industrielles qui exercent dans défèrent domaines.



Les installations de la société occupent une assiette foncière d'une superficie de 25 175,00 m² les limites de la société sont les suivantes :

- Au Nord : lot inoccupé.
- Au Sud : projet d'une unité industrielle.
- A l'Ouest : chemin de servitude interne de la zone.
- A l'Est : Oued Tifrit.

Le site est accessible à partir de la R.N 26 (pont d'Oued Tifrit) sur une longueur de 1,5 Km, en empruntant le C.W.141, menant vers Seddouk.

1.1.3. Historique :

En 2000, GENERAL EMBALLAGE a connu un grand tournant dans sa structure et son organisation avec l'entrée des BATOUCHE père et fils.

En 2002, la restructuration du management de l'entreprise s'est organisée autour de BATOUCHE Ramdane comme gérant de la société et BATOUCHE Mohand en tant qu'associé principal. Les deux associés ont apporté un apport en numéraire de 8 058 000 DA chacun.

La même année, GENERAL EMBALLAGE est entré en production avec un effectif de 83 employés.

L'assemblée générale des actionnaires tenue en date du 03 juin 2009, a décidé de transformer l'entreprise en société par actions (SPA) et d'augmenter le capital par l'intégration de deux nouveaux associés, MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II) et MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (MAUSITIUS).

En 2009, le capital social de la SPA GENERAL EMBALLAGE a été porté à 2 000 000 000 DA

1.1.4. Investissements corporels

La SPA GENERAL EMBALLAGE a eu à concrétiser durant les années 2010, 2011 et 2012 un bon nombre d'opérations d'investissements qui lui ont valu d'être propulsée à la 1^{ère} place sur le marché national des emballage en carton. Ces investissements consistent en :

Tableau N° 02 : les investissements de SPA

MACHINE	MARQUE	VALEUR MDA	SITE D'INSTALLATION
LIGNE ONDULEUSE	FOSBER	580	Akbou
2 AUTO-PLATINES	BOBST	272	Sétif
			Oran
MASTERFLEX	BOBST	268	Akbou
MASTERCUT	BOBST	162	Akbou
MARTIN 924	MARTIN	223	Sétif
MARTIN 618	MARTIN	175	Akbou
2 PRESSES BALLEES	FAES	25	Akbou
CHARGEUR AUTOMATIQUE LOADER	BOBST	19	Akbou

1.1.5. événements marquants

Depuis sa création, GENERAL EMBALLAGE est passé par plusieurs étapes importantes dans

Son évolution les plus marquantes sont citées ci-dessous :

- **2000** →Création de la société par les BATOUCHE père et fils.
- **2002**→Entrée en production de l'usine d'Akbou avec un effectif de 83 employés.
- **2007**→ Entrée en production de l'usine de Sétif.
→ Trophée de la production (Euro-Développement PME).
- **2008** → Début d'exportation vers la Tunisie.
→ Entrée en exploitation de l'unité d'Oran.
- **2009**→ Augmentation du capital à 2 milliards de DA
→ Entrée de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II et MARITIUS)
avec une participation de 40%
→ Changement de raison social de Sarl a SPA.

- **2011**→ Cotation COFACE (Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur)
- **2012**→ Signature d'une convention cadre de partenariat avec l'Université de Bejaia.
→ Notation COFACE
→ Entrée en production de la nouvelle unité d'Akbou.
- **2013** → Certification ISO 9001 (version 2008)

1.1.6. Activités de l'entreprise

GENERAL EMBALLAGE est spécialisée dans la fabrication et transformation de carton ondulé.

Avec 130 000 tonnes de capacités installées et une infrastructure industrielle déployée sur 3 sites, GENERAL EMBALLAGE est en progression croissante.

Tableau N° 03 : Chiffre d'affaires en %

DESIGNATION	CHIFFRE D'AFFAIRES KDA	%
Caisse	4 135 224	83,66%
Plaque	810 104	14,80%
Intercalaire	7 652	0,14%
Box	50	0,00%
Clichés	12 017	0,23%
Barquette	3 452	0,09%
Déchets	56 323	1,05%
Autres prestations de services	977	0,03%

1.1.7. prévisions du chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires de GENERAL EMBALLAGE est en évolution permanent.

Tableau N° 04 : le chiffre d'affaires prévisions

ANNEE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
CA MDA/HT Akbou	3 526	4 343	5 411	6 693	7 847	8 174	9 701	10 456	11 474
CA MDA/HT Sétif	572	618	742	810	952	1 029	1 149	1 216	1 339
CA MDA/HT Oran	305	488	525	690	739	810	906	1 032	1 192
Total CA MDA/HT	4 403	5 449	6 678	8 193	9 538	10 013	11 756	12 704	14 05

1.1.8. l'effectif

Au 31/12/2012, La SPA GENERAL EMBALLAGE employait un effectif global de 830 agents contre 699 au 31/12/2011 ; soit une évolution de 15 %.

Tableau N° 05 : les effectifs moyens

ANNEE	2008	2009	2010	2011	2012
Effectif	479	585	630	699	829
Effectif moyen	-	532	607	664	764

1.1.9. portefeuille clients

Les domaines d'utilisation du carton ondulé étant quasiment illimités, GENERAL EMBALLAGE compte un grand nombre de clients, dont l'évolution est soulignée dans le tableau suivant :

Tableau N°06 : le nombre de clients

ANNEE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Clients	120	350	550	650	750	850	1000

1.2. PRESENTATION DE MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND

Maghreb Private Equity Fund (MPEF) est un fonds généraliste dédié à l'investissement en capital dans les entreprises en création, en développement ou en transmission. Il intervient au Maroc principalement, en Tunisie et en Algérie.

Ses principaux investisseurs sont la Société Financière Internationale, qui appartient au Groupe de la Banque Mondiale, la Banque Européenne d'Investissement, la Société financière de développement des Pays-Bas, le Fonds Suisse d'Investissement pour les Marchés Emergents, la Société Belge d'Investissement pour les Pays en Développement, le groupe français de la Caisse des Dépôts, la Société de Promotion et de Participation pour la Coopération Economique, Averroès Finance, et le groupe financier Tuninvest.

Le fonds a pour objectif "d'intervenir en fonds propres dans les entreprises maghrébines du secteur privé et de les accompagner dans leur développement international". Il vise également à "intervenir dans le programme de privatisation des entreprises publiques de la région" et de jouer "un rôle de catalyseur dans la mobilisation de financement pour ces entreprises".

1.3. le système de management de la qualité iso 9001

Le siège social et les trois sites de productions de GENERAL EMBALLAGE sont certifiés conformes à la norme de Management qualité ISO 9001 version 2008.

La norme ISO 9001 fait partie de la série des normes ISO 9000, relatives aux systèmes de management de la qualité. Elle définit des exigences concernant l'organisation d'un système de management de la qualité en tant que liste d'exigences, elle sert de base à la certification de conformité de l'organisme.

La version en vigueur de l'ISO 9001 est la version datée de 2008 (11/2008). Les exigences y sont relatives à quatre grands domaines :

- Responsabilité de la direction : exigences d'actes de la part de la direction en tant que premier acteur et permanent de la démarche.
- Système qualité : exigences administratives permettant la sauvegarde des acquis. Exigence de prise en compte de la notion de système.
- Processus : exigences relatives à l'identification et à la gestion des processus contribuant à la satisfaction des parties intéressées.
- Amélioration continue : exigences de mesure et enregistrement de la performance à tous les niveaux utiles ainsi que d'engagement d'actions de progrès efficaces.

La certification ISO 9001 atteste d'une aptitude à fournir régulièrement un produit conforme aux exigences du client et aux réglementations en vigueur.

1.4. convention avec l'université de Bejaia

En janvier 2013 GENERAL EMBALLAGE et l'université de Bejaia, ont signé au siège du rectorat une convention de partenariat visant à mutualiser les compétences des étudiants et les besoins de l'entreprise en cadres qualifiés.

15 étudiants en mastère 2 pour l'année en cours dans les disciplines électromécanique, automatisme industriel, finances et comptabilité ont été retenus dans ce cadre pour poursuivre une formation diplomate adaptée aux besoins de l'industrie du carton. Cette convention, une première en Algérie, signée par le recteur d'une part, et le directeur général de Général Emballage, d'autre part, a donné lieu à l'inauguration d'une salle informatique, installée au sein du bloc de recherche du campus Aboudaou, entièrement équipée par l'entreprise.

1.5. Général emballage une industrie verte

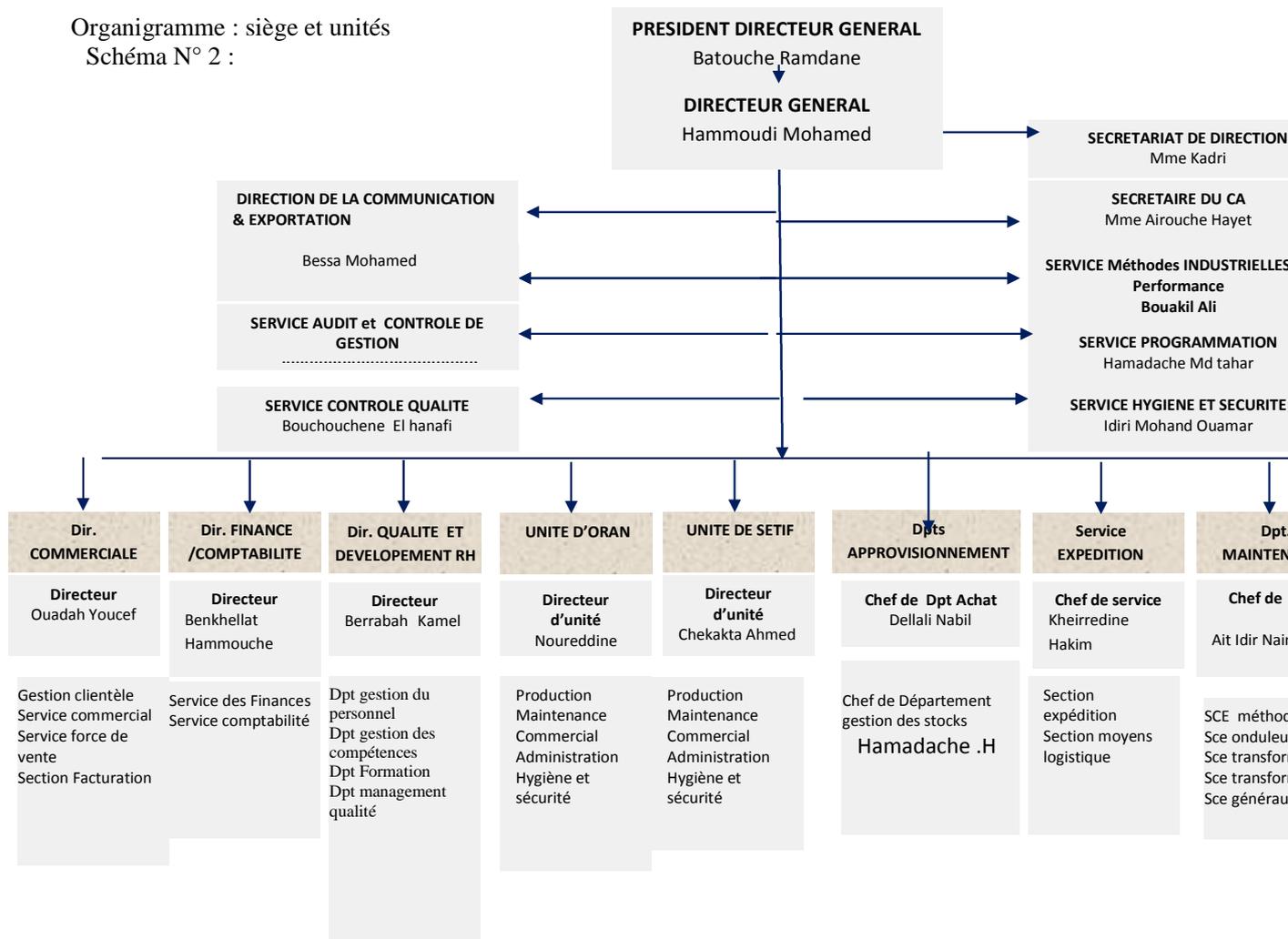
Fabriqué à partir de sous-produits forestiers renouvelables à l'infini, le carton ondulé est le matériau durable par excellence. GENERAL EMBALLAGE recherche constamment des solutions au moindre cout matière et est doté d'une infrastructure de collecte intégrale des déchets pour le recyclage.

Sa politique environnementale est fondée sur 3 principes :

- Recyclage de l'ensemble des déchets de production et des rejets industriels.
- Approvisionnement exclusif auprès d'industries respectant les principes du Développement durable.
- Contribution aux efforts visant la préservation de l'environnement et notamment aux actions de reforestation.

1.6. L'organigramme

Organigramme : siège et unités
Schéma N° 2 :



Section 2 : le calcul du résultat comptable (RC)

Afin de calculer le résultat comptable qui nous permet de déterminer le résultat fiscal de cette entreprise, nous avons exploité les données de l'entreprise pour l'exercice 2017.

2.1. le tableau des comptes de résultat :

C'est un document de synthèse qui permet de déterminer le résultat qui est dégagé par la différence entre les charges et les produits réalisés par l'entreprise tout en faisant apparaître les soldes intermédiaires de gestion.

2.1.1. La production de l'exercice :

Production de l'exercice = production vendue + immobilisée + ou - la production stockée

Elle représente les ventes et produits annexes 5 326 160 218.80 DA, variation stocks produits finis et en cours 7 219 005.00 DA, Production immobilisée 26 237 567.40 DA et les subventions d'exploitation 12 968 800.20 DA

Production de l'exercice = 5 372 585 591.40 DA

2.1.2. La consommation de l'exercice :

Consommation de l'exercice = achats de marchandises + /- la variation des stocks + autres achats externes.

Elle représente les achats consommés 3 402 823 257.60 DA et les services extérieurs et les autres consommations 354 601 957.80 DA

Consommation de l'exercice = 3 757 425 215.40 DA

2.1.3. La valeur ajoutée d'exploitation :

VA = la production de l'exercice - la consommation de l'exercice

C'est la différence entre la production et la consommation de l'exercice qui est à la hauteur de 1 615 160 376.00 DA d'où la production égale 5 372 585 591.40 DA et les

consommations valent 3 757 425 215.40 DA constituées essentiellement par des achats consommés qui sont de 3 402 823 257.60 DA.

La valeur ajoutée de l'exploitation = 1 615 160 376.00 DA

Ainsi elle représente un indicateur permettant de mesurer la richesse brute créée par une entreprise.

2.1.4. Excédent brut d'exploitation :

$$\text{EBE} = \text{VA} - \text{charges de personnel} - \text{impôts, taxes et versements assimilés}$$

C'est un indicateur très important pour l'entreprise dans la mesure il ne prend pas en considération les charges personnel 462 831 091.20 DA et tous les impôts et taxes 70 321 576.80 DA

Excédent brut d'exploitation = 1 082 007 708.00 DA

Également nommé bénéfice brut d'exploitation il permet de déterminer la ressource qu'une entreprise tire régulièrement de son cycle d'exploitation

2.1.5. Résultat opérationnel :

$$\text{Résultat opérationnel} = \text{EBE} + \text{autre produit opérationnel} - \text{autre charge opérationnel} - \text{dotation aux amortissements, provision et perte de valeur} + \text{reprise sur perte de valeur et provision}$$

C'est la différence entre tous les produits 1 128 016 023.60 DA et charges 339 566 888.40 DA opérationnels de l'exercice

Résultat opérationnel = 788 449 135.20 DA

Pareillement est une expression comptable désignant un indicateur relativement proche du résultat d'exploitation selon la réglementation IFRS.

2.1.6. Résultat financier :

$$\text{RF} = \text{les produits financiers} - \text{les charges financières}$$

Elle est dégagée par la différence entre les produits financiers 13 569 391.80 DA et les charges financières 116 173 277.40 A

Résultat financier = 102 603 885.60 DA

Il met en évidence les choix effectués en matière de financement (activité d'endettement et de placement) et l'impact du mode de financement sur le résultat de financement.

2.1.7. Résultat ordinaire avant impôts :

ROAI = résultat opérationnel + résultat financier

C'est l'addition du résultat opérationnel 788 449 135.20 DA et le résultat financier 102 603 885.60 DA

Résultat ordinaire avant impôts = 685 845 249.60 DA

Il permet de mesurer l'impact direct de l'endettement de l'entreprise sur son activité et sa rentabilité économique sans prendre en compte les éléments exceptionnels.

La détermination du résultat comptable nécessite l'application des principes et règles comptables ainsi nous validons la première hypothèse.

2.1.8. Résultat net des activités ordinaires :

RNAO = ROAI - Impôts exigibles sur résultats ordinaires

C'est le résultat ordinaire 685 845 249.60 DA diminué de toutes impositions 127 910 139.05 DA

Résultat net des activités ordinaires = 557 935 110.55 DA

Il mesure la capacité de l'entreprise à assurer la rémunération des capitaux

Tableau N° 07 : compte de résultats de la SPA de l'exercice 2015 à 2017

désignation	2015	2016
ventes et produits annexes	3195696131.28	3728312153.16
variation stocks produits finis et en cours	4331403.00	5053303.50
production immobilisée	15742540.44	18366297.18

Tableau N° 07 : compte de résultats de la SPA de l'exercice 2015 à 2017

désignation	2015	2016	2017
ventes et produits annexes	3195696131.28	3728312153.16	5326160218.80
variation stocks produits finis et en cours	4331403.00	5053303.50	7219005.00
production immobilisée	15742540.44	18366297.18	26237567.40
subvention d'exploitation	7781280.12	9078160.14	12968800.20
production de l'exploitation	3223551354.84	3760809913.98	5372585591.40
achats consommés	2041693954.56	2381976280.32	3402823257.60
services extérieurs et autres consommations	212761174.68	248221370.46	354601957.80
consommation de l'exercice	2254455129.24	2630197650. 78	3757425215.40
valeur ajoutée d'exploitation	969096225.60	1130612263.20	1615160376.00
charges de personnel	277698654.72	323981763.84	462831091.20
impôts, taxes et versement assimilés	42192946.08	49225103.76	70321576.80
excédent brut d'exploitation	649204624.80	757405395.60	1082007708.00
autres produits opérationnels	1670374.80	1948770.60	2783958.00
autres charges opérationnelles	8761303.44	10221520.68	14602172.40
dotation aux amortissements, provisions et pertes de valeur	194978829.60	227475301.20	324964716.00
reprise sur pertes de valeur et provisions	25934614.56	30257050.32	43224357.60
résultat opérationnel	473069481.12	551914394.64	788449135.20
produits financiers	8141635.08	9498574.26	13569391.80
charges financières	69703966.44	81321294.18	116173277.40

résultat financier	61562331.36	71822719.92	102603885.60
résultat ordinaire avant impôts	411507149.76	480091674.72	685845249.60
impôts exigibles sur résultat ordinaires	76128822.71	87856776.47	127910139.05
impôts différés (variation) sur résultats ordinaires	-		
résultat net des activités ordinaires	335378327.05	392234898.25	557935110.55

Section 3 : détermination de résultat fiscal :(RF)

Le résultat fiscal est le montant du résultat de l'entreprise (bénéfice ou perte) utilisé pour calculer ses impôts. Le résultat fiscal s'obtient à partir du résultat comptable :

$$\text{Résultat fiscal} = \text{résultat net comptable} + \text{total des réintégrations} - \text{total des déductions-déficits antérieurs à réduire.}$$

3.1.les réintégrations :

Pour calculer le résultat, il faut procéder à des réintégrations fiscales. Autrement, il faut déterminer quelles charges ou fractions de charges sont non déductibles.

Donc les réintégrations sont les suivantes :

Exercice 2017 : les réintégrations est les déductions

Détail :

- parmi les constructions, figurent un immeuble acquis pour un montant 3 760 000 DA

Le 02/01/2014 celui-ci sert de foyer aux employés, elle est amortie en linéaire sur 40 ans.

En outre, la nécessité de réintégrer les 36000 DA des frais d'entretien au cours de l'année 2017

A. le calcul :

$$\text{Amortissement annuel} = 3\,760\,000 / 40 = 94\,000 \text{ DA}$$

$$\text{Frais d'entretien} = 36\,000 \text{ DA}$$

$$\text{Le montant à réintégrer} = 130\,000 \text{ DA}$$

B. Analyse des résultats obtenus :

Le montant 130 000 DA représente une charge d'un immeuble non affecté directement à l'exploitation. Sur le plan fiscal cette charge doit être supportée par les associés et non pas par l'entreprise, ce montant fait l'objet d'une **réintégration**

Tableau N° 8 : Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation

Désignation	Montant
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation	130 000

- Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles : représente l'achat de 100 cadeaux publicitaires offert aux clients pour 1 821,4 DA chacun

A. Le calcul :

Sur le plan comptable, les cadeaux publicitaires $1\,821,4 \times 100 = 182\,140$ DA

Sur le plan fiscal, les cadeaux publicitaires $500 \times 100 = 50\,000$ DA

La différence à réintégrée = 232 140 DA

B. Analyse de résultat obtenu :

Le montant 232 140 DA représente quote-part des cadeaux publicitaires **non déductibles** il sera réintégré selon les dispositions de l'article 169.1°CID : « les cadeaux de toute nature, à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 500 DA. »

Tableau N°9 : Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles

Désignation	Montant
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles	232 140

- Les frais de réception non déductible : comprennent les frais d'un voyage privé de gérant de la société pour **14 200 DA**

A. Le calcul :

Le montant à réintégrer = **14 200 DA**

B. L'analyse de résultat obtenu :

Le montant **14 200 DA**, représente les frais de réception **non déductible** qui seront réintégrer suivant l'article 169.1° CID : « les frais de réception y compris les frais de restaurant , d'hôtel et de spectacle à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise .

Tableau N°10 : Frais de réception non déductible

Désignation	Montant
Frais de réception non déductible	14 200

- Cotisations et dons non déductibles : représente le montant d'un don consenti à une association culturelle.

A. Le calcul :

Sur le plan comptable, le montant du don = 226 430 DA

Sur le plan fiscal, le montant du don = 200 000 DA

La différence à réintégrée = 26 430 DA

B. L'analyse de résultat obtenu :

Le montant **26 430 DA**, représente un don non déductible qui fait l'objet d'une réintégration suivant l'article 169.1°CID : « ... Les subventions, les libérations et dons à l'exception de ceux consentis en espèce ou en nature au profit des établissements et associations a vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel de 200 000 DA. »

Tableau N° 11 : Cotisations et dons non déductibles

Désignation	Montant
Cotisations et dons non déductibles	26 430

- Amortissement non déductibles : comporte un véhicule de marque IBISA acquis

02/01/2014 pour 1 500 000 DA (HT) et amorti en linéaire sur 5 ans sur sa valeur d'origine.

A. Le calcul :

Sur le plan comptable, l'amortissement annuel = 1 500 000 / 5 = 300 000 DA

Sur le plan fiscal, l'amortissement annuel = 1 000 000 / 5 = 200 000 DA

La différence à réintégrée = 100 000 DA

B. Analyse de résultat obtenu :

Le montant 100 000 DA représente un amortissement non déductible qui sera réintégrer vu l'article 141-3.

Toutefois, la base déductible est limitée pour ce qui est des véhicules de tourisme à une valeur d'acquisition unitaire de 1 000 000 DA.

Ce plafond de 1 000 000 DA ne s'appliquent pas lorsque le véhicule de tourisme constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise.

Tableau N° 12 : Amortissement non déductibles

Désignation	Montant
Amortissement non déductibles	1 321 000

- IBS : suivant l'article 141-4 du CIDTA

Tableau N° 13 : IBS

Désignation	Montant
IBS	127 910 139,1

- Amendes et pénalité : représente des pénalités pour paiement tardif des cotisations à la caisse nationale d'assurance sociale

A. Le calcul

Le montant réintégrer égal à **17 894 DA**

B. Analyse de résultat obtenu :

Le montant 17 894 DA représente la valeur des pénalités **à réintégrer** au résultat net de l'exercice, les pénalités quelque soit leurs nature ne sont pas admises en déduction, l'article 141-6 CID : « les transactions, amendes, confiscation, pénalités de quelque nature que se soit mise à la charge des contrevenants en disposition légale ne sont pas admise en déduction des bénéfiques soumis à l'impôt

Tableau N° 14 : Amendes et pénalité

Désignation	Montant
Amendes et pénalité	17 894

- Autres réintégrations : inclut un salaire non déductible et un terrain non amortissable
 - ❖ un salaire non déductible globale de 540 000 DA (45 000 × 12 mois), payé au conjoint du gérant de la société .le salaire normal reconnue pour poste similaire :30 000 DA / mois

A. Le calcul :

Sur le plan comptable la charge salariale 45 000× 12 = 540 000 DA

Sur le plan fiscal la charge salariale 30 000× 12= 360 000 DA

La différence à réintégrer = 180 000 DA

B. analyse de résultat obtenu :

le montant 180 000 DA représente une charge salariale **non déductible** vu la différenciation de ce salaire vis-à-vis des postes similaires telle qu'elle est citée dans l'article 168 CID : « le salaire du conjoint de l'exploitant d'une entreprise individuelle, d'un associé ou de tout détenteur de parts sociales dans une société , servi au titre de sa participation effective et exclusive à l'exercice de la profession ,n'est d déductible du bénéfice imposable qu'à concurrence de la rémunération servie à un agent ayant la même qualification professionnelle ou occupant un même poste

- Les subventions d'équipement inscrites au bilan ont été allouées par la wilaya pour l'acquisition d'un équipement de sécurité amortissable en 5ans. Ladite subvention n'a pas encours été rapporter en résultat de l'exercice 2017

A. Le calcul :

Le montant à réintégrer égale à $1\ 634\ 350 / 5 = 46\ 870\text{DA}$

B. Analyse de résultat obtenu :

Le montant **46 870DA** représente la valeur de la subvention à **réintégrer** à l'exercice 2017 car cette dernière a été engagée au financement d'une immobilisation amortissable, dont leur montant sera rapporté au bénéfice des exercices suivants proportionnellement au montant des amortissements pratiqués.

- Le compte 681 comprend un montant de 100 000 DA représentant l'amortissement du terrain d'assiette du siège social de l'entreprise.

A. Le calcul :

Le montant à réintégrer : **100 000 DA**

B. Analyse de résultat :

Le montant de 100 000 DA représente la valeur d'amortissement d'un terrain d'assiette du siège social de l'entreprise.

Tableau N° 15 : Autres réintégrations

Désignation	Montant
Autres réintégration	326 870

Total des réintégrations = 130 000 + 232 140 + 142 00 + 26 430 + 1 321 000 + 127 910 139,1 + 17 894 + 326 870

Total des réintégrations = 129 978 673,1 DA

3.2. Les déductions :

Pour calculer le résultat, il faut procéder aussi à des déductions fiscales. Autrement, il faut déduire du résultat comptable les produits (ventes) ne donnant pas lieu à une imposition

Donc les déductions sont les suivantes :

- Plus-values sur cession d'élément d'actif immobilisé : représente une plus value de cession d'un lot de matériel cédé par l'entreprise 4 ans après son acquisition.

A. Le calcul :

La valeur de plus-value	= 4 997 315.38 DA
L'imposition de plus-value (35 %)	= 1 749 060.38 DA
Le montant à déduire	= 3 248 255 DA

B. Analyse du résultat obtenu :

Le montant de 3 248 255 DA représente la plus-value de cession d'actif immobilise non financier **à déduire** du résultat net de l'exercice 2017.

Il s'agit d'une plus-value de cession à long terme du montant où set actif a été acquis il y a 4 ans, dont le taux d'imposition approprié est de 35 % et de la différence fera l'objet d'une déduction suivant les dispositions de l'article 173 CID :

« Le montant des plus-values provenant de cession partielle ou total des éléments de l'actif immobilisé dans le cadre d'une activité professionnelle, à rattacher au bénéfice imposable, est détermine en fonction de la nature des plus-values :

S'il s'agit de plus-values à court terme, leur montant est compté dans le bénéfice imposable, pour 65 % s'il s'agit de plus values à long terme, leur montant est compté, pour 35 % »

Plus-values sur cession d'élément d'actif = prix de vente × 65%

Tableau N°16: Plus-values sur cession d'élément d'actif immobilisé

Désignation	Montant
Plus-values sur cession d'élément d'actif immobilisé	3 248 255

- Loyers hors charges financières (Preneur)

A. Le calcul :

Le montant à réduire : **998 700.00 DA**

B. Analyse du résultat obtenu :

Le montant de 998 700.00 DA représente des loyers hors charge financières (Preneur) **à déduire** du résultat net de l'exercice 2017.

Le crédit preneur continue à disposer de droit de déductibilité du bénéfice imposable du loyer qu'elle verse au crédit bailleur. Sachant que selon le SCF le rebroussement du capital n'est pas comptabilisé comme charge, elle permettra au crédit preneur de déduire les charges tel que pratiqué antérieurement à l'entrée en vigueur le SCF ; (Art 27 de la LFC 2010).

Tableau N°17 : Loyers hors charges financières (Preneur)

Désignation	Montant
Loyers hors charges financières (Preneur)	998 700

- Autres déductions : inclut la TVA et frais préliminaire.
- ❖ Le poste de matériel de transport compte un véhicule de tourisme acquis le 02/01/2015 pour 1 462 380 DA hors-taxes ; TVA 19 % ; a été amorti sur sa base hors- taxe alors que la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé ce véhicule n'es pas déductible conformément à l'article 41 du code des taxes sur le chiffre d'affaires .

A. Le calcul

Le montant total de la TVA à déduire : $1\,462\,380 \times 19\% = 277\,852.2$ DA

Le montant total de la TVA à déduire pour l'exercice 2017 : $277\,852.2 / 5 = 55\,570.44$ DA

B. Analyse de résultat obtenu :

Le montant 55 570.44 DA représente la valeur de la TVA **à déduire**.

Conformément à l'article 41 du code des taxes sur le chiffre d'affaires la TVA ayant grevé les véhicules de tourisme qui ne constituent pas l'outil principal de l'activité de l'entreprise, du moment où la TVA qui est grevé ce véhicule de tourisme n'est pas déductible, son amortissement doit être appliqué sur une base toutes taxes comprises.

- ❖ Les frais préliminaires : l'entreprise avait comptabilisé à l'actif 2 000 000 DA comme des frais préliminaire qu'elle a résorbé en 2014 et 2015 (durée de résorption prévu : 5ans). Toutefois ce poste a été partiellement expurgé du bilan à l'occasion du passage vers le SCF

A. Le calcul

Le montant à déduire : $2\,000\,000 / 5 = 400\,000$ DA

B. Analyse de résultat obtenu :

Le montant **400 000 DA** représente des frais préliminaire **à déduire** de résultat net de l'exercice 2017

Suit à l'entrée en vigueur du SCF, les préliminaires n'apparaissent plus dans le bilan de l'entreprise, mais comme cette charge a eu lieu, donc le fisc admet la résorption de cette dernière comme l'est indiqué dans l'article 169. 3° CID : « les frais préliminaire inscrit en comptabilité, antérieurement à la l'entrée en vigueur du SCF sont déductibles de résultat fiscal suivant le plan de résorption initial ; la résorption est opérée sur la déclaration fiscal annuelle correspondante ».

Tableau N° 18: Autres déductions

Désignation	Montant
Autres déductions	455 570,44

- CA sur exportation prorata : (d'après le tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise)

Tableau N°19: CA sur exportation prorata

Désignation	Montant
CA sur exportation prorata	5 776 137,5

- Prorata exonération ANDI : (d'après le tableau de détermination du résultat fiscal de l'entreprise)

Tableau N° 20 : Prorata exonération ANDI

Désignation	Montant
Prorata exonération ANDI	4 223 862,5

$$\text{Total des déductions} = 3\,248\,255 + 998\,700 + 455\,570,44 + 5\,776\,137,5 + 4\,223\,862,5$$

$$\text{Total des déductions} = 14\,702\,525,44 \text{ DA.}$$

3.3. Tableau de détermination du résultat fiscal

Le résultat fiscal à vocation à déterminer le résultat imposable c'est-à-dire l'assiette de l'impôt. Il est calculé à partir du résultat comptable mais ensuite il doit être corrigé pour tenir compte des spécificités de la réglementation fiscale, ce dernier est le résultat comptable corrigé pour tenir compte des règles fiscales lorsqu'il y a divergence pour une opération entre le droit comptable et le droit fiscal.

$$\text{Résultat fiscal} = 557\,935\,110,6 + 129\,978\,673,1 - 147\,025\,25,44$$

Résultat fiscal= 673 211 258,2 DA

Résultat fiscal 673 211 258,2 DA > **Résultat comptable** 557 935 110,6 DA

Donc : les réintégrations > les déductions

Le résultat engagé par l'entreprise est positif (ce résultat est la correction du résultat comptable par le fisc), il signifie que le comptable a comptabilisé toutes les opérations qui entraînent des produits ou des charges, par contre le fisc à vocation à déterminer le résultat imposable l'assiette de l'impôt, en effet il est calculé à partir de résultat comptable.

La différence vient du fait que le fisc ajoute des réintégrations et déduit des déductions

3.4. Calcul l'IBS :

$$\text{IBS} = \text{RF} \times \text{Taux d'IBS}$$

Le taux appliqué est de 19%, car il s'agit d'une entreprise industrielle, (production des biens). L'activité principale est la production des cartons ondulés

Donc : **IBS**= 673 211 258,2 ×19%

IBS= 127 910 139,05 DA

L'entreprise doit payer 127 910 139,05 DA

3.5. Calcul des acomptes :

Sont versés dans les délais suivant :

Le 1^{er} acompte IBS du 20/02 au 20/03

Le 2^{eme} acompte IBS du 20/05 au 20/06

Le 3^{eme} acompte IBS du 20/10 au 20/11

Ils sont calculés et versés à la caisse du receveur des impôts du lieu d'imposition dont relève la société sans avertissement préalable, il est calculé sur la base du bénéfice imposable au taux normal

$$\text{Le 1}^{\text{er}} \text{ acompte IBS} = \text{bénéfice (n-2)} \times \text{taux IBS} \times 30/100$$

$$\text{Le 1}^{\text{er}} \text{ acompte IBS} = 400\,678\,014,24 \times 19/100 \times 30/100$$

$$\text{Le 1}^{\text{er}} \text{ acompte IBS} = 22838\,646.81 \text{ DA}$$

$$\text{Le 2}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = \text{bénéfice (n-1)} \times \text{taux IBS} \times 30/100$$

$$\text{Le 2}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = 462\,404\,086.70 \times 19/100 \times 30/100$$

$$\text{Le 2}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = 26\,357\,032.94 \text{ DA}$$

On a :

$$\text{Le 1}^{\text{er}} \text{ acompte IBS} < \text{Le 2}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS}$$

$$22838\,646.81 < 26\,357\,032.94$$

Donc on va faire un réajustement qui est la différence entre les deux acomptes :

$$\text{Le 2}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} - \text{Le 1}^{\text{er}} \text{ acompte IBS}$$

$$26\,357\,032.94 - 22838\,646.81$$

$$3\,518\,386.13 \text{ DA}$$

$$\text{Le 2}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = 26\,357\,032.94 + 3\,518\,386.13$$

$$\text{Le 2}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = 29\,875\,419.07 \text{ DA}$$

$$\text{Le 3}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = \text{bénéfice (n-1)} \times \text{taux IBS} \times 30/100$$

$$\text{Le 3}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = 462\,404\,086.70 \times 19/100 \times 30/100$$

$$\text{Le 3}^{\text{eme}} \text{ acompte IBS} = 26\,357\,032.94 \text{ DA}$$

$$\text{Total des acomptes IBS} = 22838\,646.81 + 29\,875\,419.07 + 26\,357\,032.94$$

$$\text{Total des acomptes IBS} = 79\,071\,098.82 \text{ DA}$$

Le montant des acomptes qu'aurait dû payer la SPA GENERALE EMBALLAGES dans les délais fixes par la loi (Article 365-6) est d'un montant de 79 071 098.82 DA.

3.6. Calcul de solde de liquidation d'IBS

$$\text{SL IBS} = \text{IBS} - \text{la somme des acomptes verse}$$

$$\text{SL IBS} = 127\,910\,139.1 - 79\,071\,098.82$$

$$\text{SL IBS} = 48\,839\,040.23 \text{ DA.}$$

La SPA GENERALE EMBALLAGES doit payer un SL IBS d'un montant de 48 839 040.23 DA avant le 30/04/2017.

1 Résultat net de l'exercice (bénéfice)	335378327,1	392234898,3	557935110,6
2 Réintégrations			
charge des immeubles non affectés directement à l'exploitation	130000	130000	130000
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles	128970	129870	232140
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductible			
Frais de réception non déductibles	12500	13560	14200
Cotisations et dons non déductibles	26500	25600	26430
Impôts et taxe non déductible			
Provision non déductible			
Amortissement non déductibles	1230000	1543000	1321000
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles			
Amortissement non déductibles liés aux opérations de crédit bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC)			
loyers hors produit financiers (bailleur)(cf.art 27 de LFC 2010)			
Impôts sur le bénéfice des sociétés (Impôt exigible sur le résultat)	76128822,71	87856776,47	127910139,1
Pertes de valeurs non déductibles			
Amendes et pénalités	12365	16820	17894
Autres réintégrations	352300	425800	326870
Total des réintégrations	78021457,71	90141426,47	129978673,1
3 déductions			

Plus values sur la cession d'éléments d'actif immobilisés (cf.art 173 du CIDTA)	5196835,52	7544290	3248255
Les produits et plus values de cession des actions et titre assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées			
Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices			
Amortissement liés aux opérations de crédit (bailleur)(cf.art 27 de LFC 2010)			
Loyers hors charges financières (preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)	1143200	1043250	998700
Complément d'amortissements			
Autre déductions (paiements sur congés et primes provisionnées	381735	1384698,02	455570,44
CA sur exportations prorata 4,06%	3310455	5776137,5	5776137,5
prorata exonération ANDI	2689545	4223862,5	4223862,5
Total des déductions	12721770,52	19972238,02	14702525,44
4 Déficits antérieurs à déduire (ch. Art 147 du CIDTA)			
résultat fiscal (1+2-3-4)	400678014,2	462404086,7	673211258,2

D'après le tableau ci-dessus, le résultat fiscal représente une valeur de 673 211 258.16 DA issu d'un résultat net comptable qui est à la hauteur de 557 935 110.55 DA au quel on a ajouté les réintégrations qui sont d'un montant de 129 978 673.05 DA et on a soustrait les déductions qui valent à 14 702 525.44 DA.

Afin d'aboutir à un résultat fiscal il faut réintégrer au résultat comptable les charges non déductible et déduire les produits non imposable. Ainsi nous validons la deuxième hypothèse.

Les règles fiscales et les règles comptables servent à des fins différents, visent des objectifs différents et se fondent sur des principes différents du montant où l'objet suprême de la fiscalité est d'optimiser la base fiscale, tant dit que, le premier soucie de la comptabilité est de donner aux utilisateurs de ses états financières une image fidèle de sa situation financière ;

Les divergences qui ont eu lieu suites aux retraitements extra-comptables qui sont l'application de certaines nombres des rectifications au résultat comptable pour détermine le résultat fiscal ;

Ces divergences concernent essentiellement les amortissements, dans la mesure où un décalage est né suit à l'application des durées d'amortissement qui diffèrent entre les deux disciplines, ce qui génère des différences temporelles que ça soit déductible ou imposable ;

Dés lors, ces retraitements extra-comptables représentés par les réintégrations et les déductions caractérisent la fiscalité et le résultat fiscal qui est lui-même inspiré du résultat comptable.

conclusion générale

Conclusion Générale

Conclusion Générale

L'analyse des divergences existées entre le résultat comptable et le résultat fiscal nous a permis de démontrer l'importance de la fiscalité dans une entreprise car elle est la correction de la comptabilité elle-même

Afin d'assurer la mission du fisc, l'administration fiscale dispose d'un ensemble de lois qui permettent d'avoir un vrai résultat pour lui

Au cours de notre stage à la SPA « générale emballage » nous avons constaté que la comptabilité et fiscalité sont des disciplines homogène l'une complète l'autre, c'est sur la base du résultat comptable qu'on peut déterminer le résultat fiscal, donc on peut dire que le résultat comptable est point de départ de résultat fiscal.

A travers les retraitements extra- comptables que nous avons effectués au sein de la SPA « Générale Emballage » nous avons inclure qu'il n'est pas possible de faire la fiscalité sans faire de comptabilité, car elles se nourrissent l'une de l'autre, cette dernière exerce une très forte influence sur la comptabilité, puisque le droit comptable reste une matière autonome, mais la comptabilité ne peut ignorer la réalité fiscale

Donc pour passer du résultat comptable vers le résultat fiscal il faut toute abords faire des retraitements (réintégrations et déductions)

Pour la bonne situation de l'entreprise il faut respecter la comptabilité et la fiscalité ou le fisc et l'entreprise doivent se conformer aux règles de SCF sauf dans le cas ou la loi fiscale prévoit des règles spécifiques.

Enfin ce stage nous a donnés la chance de découvrir plusieurs choses telles que découvrir la vie professionnelle et d'appliquer nos connaissances théoriques dans la pratique.

bibliographie

1. Ouvrage :

- Yaich A., 2000, manuel des principes comptables, Editions Abdraouf Yaich,
- Cyrille D et Olivier F, 1991, Les grands arrêts de la jurisprudence, édition Siery, Paris.
- Gérard M, 2003, Comptabilité générale, édition Eska, Paris.
- Cozian M, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, édition Litec, Paris.
- Mokdad M, Droit fiscal de l'entreprise.
- Hinard M, Comptabilité et fiscalité, Presses universitaires de France.
- Noël C et Olivier Ft, Optimisation fiscale et abus de droit, édition Litec.

2. Site web :

- www.iasc.org.uk
- Www.procomptable.com.
- www.Profiscal.com.

3. Textes législatifs et réglementaires :

- Art 139 du CIDTA
- article 147 du CIDTA
- Article 152 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA)
- Article 53 de la loi de finances 2014
- Articles 44 du CPF
- C.E, 7 novembre 1976, n° 6188, COSI 86
- JO n° 74 du 25/11/2007 portant sur la loi n° 07-11 du système comptable financier (SCF)
- JO N°19 du 25 Mars 2009
- l'article 169-3 du CID
- La norme comptable générale, § 41 arrêté du ministre des finances de la 31/12/1996 (portante approbation des normes comptables).
- La norme comptable relative aux immobilisations corporelles N.C
- Les normes comptables internationales (I.A.S.C), n° 12B.COSPAR, G.Enselme, « comptabilité approfondie et révision », 8^{ème} édition, Litec.2001
- Norme comptable relative aux éventualités et événements postérieurs à la date de clôture N.C : 14

annexes

Remerciement**Dédicaces****Liste des abréviations****Liste des tableaux****Liste des figures****Sommaire****Introduction général01****Premier partie : Les concepts de base de la comptabilité et de la fiscalité03****Chapitre I : Droit fiscal et droit comptable04****Introduction.....04****Section1 : La comptabilité base de détermination du résultat fiscal04**

1.1. Unicité du bilan comptable et du bilan fiscal05

1.1.1. Principe05

1.1.2. Les bases légales05

1.2. Les sources des règles comptables et des règles fiscales06

1.2.1. Les règles comptables06

1.2.1.1. Le cadre conceptuel06

1.2.1.2. Les normes comptables06

1.2.2. Les règles fiscales07

1.2.2.1. La doctrine07

1.2.2.2. La jurisprudence07

1.3. Le degré d'intégration des règles comptables dans le droit fiscal07

Section 2 : la portée fiscale des principes comptable08

2.1. Les hypothèses sous-jacentes.....09

2.1.1. Hypothèse de la continuité d'exploitation09

2.1.2. Hypothèse de la comptabilité d'engagement09

2.2. Les principes comptables de base10

2.2.1. L'indépendance des exercices10

2.2.2. Principe de réalisation du revenu11

2.2.3. Principe de rattachement des charges aux produits12

2.2.4. Principe de prudence12

2.2.5. Principe de prééminence du fond sur la forme	13
Section 3 : Le particularisme du droit fiscal	13
3.1. La théorie de l'acte anormal de gestion	14
3.1.1. Les fondements juridiques	14
3.1.2. Le principe de non-immixtion	15
3.1.3. Sanction de l'acte anormal de gestion	15
3.2. La théorie de l'abus de droit	16
3.2.1. Fondement juridique	16
3.2.2. Abus de droit et notions voisines	17
3.2.2.1. L'erreur fiscale	17
3.2.2.2. La fraude fiscale	18
3.2.2.3. L'acte anormal de gestion	18
3.2.3. Typologie de l'abus de droit	18
3.2.3.1. La dissimulation par acte fictifs	18
3.2.3.2. La dissimulation par acte déguisés	18
3.2.4. La répression de l'abus de droit	19
3.3. La théorie de la correction symétrique des bilans	19
3.3.1. Fondement juridique	19
3.3.2. Les erreurs comptables	20
3.3.2.1. Les erreurs de fait	21
3.3.2.2. Les erreurs de droit	21
3.3.2.3. Traitement des erreurs comptables	21
3.3.3. Les décisions de gestion	23
3.3.3.1. Décisions régulières	23

3.3.3.2. Les décisions de gestion irrégulière	23
3.3.3.3. Traitement des décisions de gestion	24
3.3.4. Opposabilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit	24
Conclusion	24
Chapitre II : La conception du résultat à travers les législations comptables et fiscales ...	25
Section 1 : Le cadre comptable du résultat	26
1.1. Définition du résultat comptable selon le système comptable des entreprises	26
1.1.1. Les revenus et les gains (produits)	27
1.1.2. Les charges et pertes	27
1.2. La notion du résultat selon le comité des normes comptables internationales	27
1.3. Détermination du résultat comptable	28
Section 2 : Le cadre fiscal du résultat	29
2.1. Définition et composants du résultat fiscal	29
2.1.1. Définition du résultat fiscal	29
2.1.1.1. Approche analytique	29
2.1.1.2. Approche synthétique (patrimoniaire)	30
➤ L'actif net	30
➤ Le supplément d'apport	30
➤ Prélèvement de l'exploitation	31
2.1.2. Détermination du résultat fiscal	31
2.1.2.1. Les règles relatives aux charges	32
2.1.2.2. Les règles relatives aux produits	33
2.1.2.3. Les règles relatives aux créances et dettes	33
2.2. Les caractéristiques du revenu ou du bénéfice imposable	34
2.2.1. La notion fiscale du revenu imposable	34
2.2.1.1. Le revenu imposable est un revenu annuel	34
2.2.1.2. Le revenu imposable est un revenu net	35

2.2.1.3. Le revenu imposable est un revenu global	35
2.2.2. La notion économique du revenu imposable	36
2.3. Le tableau de détermination du résultat fiscal	36
Section 3 : La détermination extra-comptable du résultat fiscal	37
3.1. Les vérifications extra-comptables	38
3.1.1. La qualification de la comptabilité	38
3.1.1.1. La comptabilité est-elle complète ?	38
3.1.1.2. La comptabilité est-elle exacte ?	38
3.1.1.3. La comptabilité est-elle régulière ?	38
3.1.1.4. La comptabilité est-elle probante ?	38
3.1.1.5. La comptabilité est-elle sincère ?	39
3.1.2. La vérification des contribuables non soumis à l'obligation de tenue de comptabilité	39
3.2. Le rejet de la comptabilité	39
3.3. Les méthodes d'évaluation extra-comptable	41
3.3.1. La détermination forfaitaire du revenu	41
3.3.2. Evaluation du revenu	42
3.3.2.1. Evaluation du revenu sur la base des éléments du train de vie	42
3.3.2.2. L'évaluation du revenu selon les dépenses et selon l'accoisement du patrimoine	42
3.3.3. Les présomptions de fait	44
3.3.3.1. Reconstitution des bases d'imposition à partir des achats consommés.....	44
3.3.3.2. Reconstitution des bases d'imposition à partir de la masse salariale ..	35
3.3.3.3. Reconstitution des bases d'imposition selon la méthode de la rotation du stock	45
3.3.3.4. Reconstitution des bases des bulletins de recoupements auprès des clients et fournisseurs	45

Conclusion	46
Deuxième partie : Identification des écarts entre résultat comptable et résultat fiscal : cas du General Emballage	49
Chapitre I : Les divergences temporaires et permanentes entre résultat fiscal et résultat comptable	50
Introduction	50
Section 1 : les provisions et les amortissements	51
1.1. Les provisions	51
1.1.1. Les provisions pour les créances douteuses	52
1.1.1.1. Définition de la créance douteuse	52
1.1.2. Les provisions pour dépréciation des stocks	53
1.1.2.1. Compositions et évaluation des stocks	53
1.1.3. Les provisions pour risques et charges	54
1.1.3.1. Définition	54
1.1.3.2. Les conditions de constatation des provisions pour risque et charge ...	54
1.2. Les amortissements	54
1.2.1. Définition de la notion d'amortissement	54
1.2.2. Les conditions de déduction des amortissements	55
1.2.2.1. L'amortissement doit porter sur des éléments d'actif immobilisés soumis à dépréciation	55
1.2.2.2. L'amortissement doit être calculé sur le coût de revient, d'acquisition ou de fabrication	55
1.2.2.3. L'amortissement ne doit pas porter sur des éléments exclus du droit à la déduction par la loi fiscale	56
1.2.2.4. L'amortissement doit être pratiqué dans les limites légales autorisées.	
1.2.2.5. L'amortissement doit être comptabilisé	57
1.2.2.6. L'amortissement doit faire l'objet d'un relevé détaillé joint à la déclaration annuelle	57

1.2.3. Les modes d'amortissement	57
1.2.3.1. L'amortissement linéaire	57
1.2.3.2. L'amortissement dégressif	57
1.2.3.3. L'amortissement exceptionnel	58
Section 2 : les autres divergences temporaires	58
2.1. Les subventions publiques	58
2.1.1. Définition.....	58
2.1.2. Conditions générales de prise en compte	59
2.2. Les subventions d'exploitations	59
2.3. Les subventions d'investissement	60
2.3.1. Les immobilisations amortissables	60
2.3.2. Les immobilisations non amortissables	61
2.4. La déference de change	61
2.4.1. Le traitement comptable et fiscal des opérations étrangères	61
2.4.2. La conversion à la date de clôture des éléments courants	62
Section 3 : les divergences permanentes	62
3.1. Les réintégrations	62
3.1.1. Les charges liées aux personnels et aux associés	63
3.1.2. Les charges relatives aux dirigeants et associés	63
3.1.3. Les dépenses relatives aux voitures de tourisme	63
3.1.4. Les charges plafonnées par disposition de la loi	64
3.1.5. Les cadeaux, frais de réception, de restauration et de spectacle	64
3.1.6. Les dons et subventions	64
3.1.7. Sponsoring, patronage et parrainage	64
3.1.8. Les charges non déductibles par disposition expresse de la loi	65
3.1.9. Les charges hors exploitation	65
3.1.10. Les charges réglées en espèces	65

3.1.11. Transactions, amende et pénalité de toute nature	65
3.1.12. L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les revenus	66
3.1.13. Impôts et taxes	66
3.1.14. Frais de recherche et de développement	66
3.1.15. Autres réintégrations	67
3.2. Les déductions	67
3.2.1. Plus-values sur cession d'élément d'actif immobilisé	67
3.2.2. Produits et plus-values de cession d'actions et titres assimilés	67
3.2.3. Revenues provenant de distribution de bénéfice soumis à l'IBS	68
3.2.4. Amortissements liés aux opérations de crédit-bail (bailleur)	68
3.2.5. Loyers de crédit-bail (preneur)	68
3.2.6. Complément d'amortissements	68
3.2.7. Reprises sur provisions non admises en déduction initialement	68
3.2.8. Les reports déficitaires	69
3.2.9. Les autres déductions	69
Conclusion	69
Chapitre 2 : étude du cas au sein de l'SPA Général Emballage	71
Section 1 : Présentation du SPA Général Emballage	71
1.1. Historique et activités de l'entreprise	71
1.1.1. Raison social	71
1.1.2. Localisation	71
1.1.3. Historique	72
1.1.4. Investissements corporels	72
1.1.5. Evènements marquants.....	73
1.1.6. Activités de l'entreprise	74
1.1.7. Prévisions de chiffre d'affaires	75
1.1.8. L'effectif	75

1.1.9. Portefeuille clients	75
1.2. Presentation de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND	76
1.3. Le système de management de la qualité ISO 9001	76
1.4. Convention avec l'université de Bejaia	77
1.5. Général Emballage une industrie verte	77
1.6. L'organigramme (voire l'annexe)	78
Section 2 : le calcul de résultat comptable	79
2.1. le tableau des comptes et de résultat	79
2.1.1. La production de l'exercice	79
2.1.2. La consommation de l'exercice	79
2.1.3. La valeur ajoutée d'exploitation	79
2.1.4. L'excédent brut d'exploitation	79
2.1.5. Résultat opérationnel	80
2.1.6. Résultat financier	80
2.1.7. Résultat ordinaire avant impôt	81
2.1.8. Résultat net des activités ordinaires	81
Section 3 : détermination du résultat fiscal	84
3.1. les réintégrations	84
3.2. les déductions	90
3.3. le tableau de détermination du résultat fiscal	93
3.4. impôt sur le bénéfice des sociétés	94
3.5. les acomptes	94
3.6. le solde de liquidation	97
Conclusion générale	100

Résumé :

Pour la détermination du résultat fiscale, l'entreprise doit respecter les définitions édictées par le plan comptable général sous réserve que celles-ci ne soit pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt, les tableaux comptable de la liasse fiscale (bilan, compte de résultat ...etc.) doivent être établis conformément aux règles comptables.

Le resultat fiscal est établi en fonction des définitions et règles d'évaluation édictées par le code général des impôts

Le passage du résultat comptable au résultat fiscal se réalise à l'aide de tableau « détermination du résultat fiscal » dans le régime réel normal d'imposition et le tableau « compte de résultat simplifié » dans le régime réel simplifié d'imposition aussi à l'aide des opérations extra- comptables.

Les mots clés :

Le résultat comptable, le résultat fiscal, l'assiette de l'impôt, regles comptables, règles fiscal, le passage, régime réel normal, régime réel simplifié, extra- comptable.

Summary:

in order to determine the tax result ,the company must abide by the definitions stated in the general accounting plan to make sure there is no incompatibility with the tax rules, the accounting tables and the tax form «balance sheet, income statement, etc» and must be drafted in accordance with the accounting rules .

The tax result is drafted based on the definitions and valuation rules stated in the general tax code.

The shift between the accounting result and the tax result is made using the table «determination of the tax result» in the context of the normal tax regimen, and the table «income statement» in the context of simplified tax regimen as well as using accounting-operations.

Keys words:

The accounting result, the tax result, the tax base, accounting rules, tax rules, the passage, the normal tax regimen, simplified tax regimen, accounting- operations.