



Université Abderrahmane Mira de Bejaia

*Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion*

Département des Sciences de Gestion et des sciences financières

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences financières

Option : Comptabilité et Audit

Thème

*Le rôle du contrôle fiscal à la réduction des
opérations frauduleuses*

Cas de l'ETB/TCE

Réalisé par :

Mr. KERROUCHE Amirouche

Mr. AOUN A /Hakim

Encadré par :

Dr. KHERBACHI Sonia

Juin 2019

REMERCIEMENTS

Nous tenons à exprimer nos remerciements les plus distingués à notre encadreur Madame, **KHERBACHI Sonia** pour l'aide qu'elle nous a apporté et les précieux conseils qu'elle n'a point épargné.

Nos remerciements s'adressent aussi à la direction du CDI de Bouira, et en particulier monsieur, **MESSAOUDI Abderahmane**.

Enfin, nous remercions tous ceux qui, ont participé à l'élaboration de ce travail de près ou de loin.

Qu'ils trouvent, tous, ici l'expression de notre profonde gratitude.

DEDICACES

Je dédie ce modeste travail,

***A mes chers parents, qui m'ont soutenu au long de mes
études.***

A tous mes amis (es) : à mes camarades de la section.

« Comptabilité et audit » de l'université ABDERAHMANE

Mira-Bejaia « ABOUDAOU ».

AMIROUCHE

DEDICACES

Je dédie ce modeste travail,

***A mes chers parents, qui m'ont soutenu au long de mes
études.***

A tous mes amis (es) : à mes camarades de la section.

« Comptabilité et audit » de l'université ABDERAHMANE

Mira-Bejaia « ABOUDAOU ».

ABDELHAKIM

Abréviations

Abréviations	Désignations
Art	Article
CA	Chiffre d'affaires
CDI	Centre des impôts
CF	Contrôle fiscal
CID	Code des impôts directs
CIDTA	Code des impôts directes et taxes assimilé
CTVA	Code de taxe sur la valeur ajoutée
DA	Dinar Algérien
DGI	Direction générale des impôts
DIWB	Direction des impôts de la wilaya de Bouira
DRI	Direction régional des impôts
HT	Hors taxes
IRCM	Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers
IRG	Impôt sur le revenu global
NIS	Numéro d'identification statistique
PME	Petite moyenne entreprise
PMI	Petite moyenne industrie
PV	Procès-verbal
SCF	Système comptable financier
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires
TTC	Toutes taxes comprises
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
VASFE	Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble
VR	Vérification de comptabilité

Liste des tableaux et figures

N° de tableau	Désignation	N° de pages
Tableau n° 1.1	Durée de vérification	14
Tableau n° 2.1	Sanctions légales du contribuable	38
Tableau n° 3.1	Vérification des achats (2014)	57
Tableau n° 3.2	Bénéfice issue des achats recoupés et non déclaré	58
Tableau n° 3.3	Vérification des achats (2015)	59
Tableau n° 3.4	Bénéfice à réintégré	59
Tableau n° 3.5	Vérification des achats (2016)	59
Tableau n° 3.6	Taxe sur l'activité professionnelle	60
Tableau n° 3.7	IRG/IRCM	61
Tableau n° 3.8	Taxes sur achats à réintégré	62
Tableau n° 3.9	Situation du la taxe sur le chiffre d'affaire	62
Tableau n° 3.10	Situation de la TAP	67
Tableau n° 3.11	IRG/IRCM	68
Tableau n° 3.12	Taxe sur achats à réintégré	69
Tableau n° 3.13	Situation de la taxe de chiffre d'affaire	69
Figure n° 3.1	Organigramme du CDI	56

Sommaire

Liste des tableaux et figures

Introduction

Chapitre 1 : Aperçu Conceptuel Du contrôle Fiscal

Section 1 : Cadre théorique du contrôle fiscal

Section 2 : Cadre juridique du contrôle fiscal

Section 3 : Préparation et déroulement de la procédure de vérification

Chapitre 2 : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale

Section 1 : Aperçu théorique de la fraude fiscale

Section 2 : Causes et conséquences de la fraude fiscale

Chapitre 3 : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

Section 1 : Présentation du CDI de la wilaya de Bouira

Section 2 : Objectifs et l'organisation et les structures de CDI

Section 3 : Etude d'un dossier de contribuable

Conclusion

Bibliographie

Annexes

***Introduction
Générale***

INTRODUCTION GENERALE

La fiscalité est liée à la « bonne gouvernance » (CHIBA, 2012), par exemple en élargissant l'assiette d'imposition des bénéficiaires du secteur financier au lieu de taxer les transactions financières en Algérie améliore la discipline fiscale et optimise les recettes de l'Etat. En effet, en Algérie, l'impôt constitue un des prélèvements obligatoires suivant un système déclaratif sans contrepartie directe pour le contribuable. Ce prélèvement est destiné à être affecté par l'intermédiaire des budgets publics aux services d'utilité générale. De part sa définition, l'impôt est « un prélèvement pécuniaire obligatoire, à titre définitif et sans contrepartie directe » (BARILARI, 2007). En outre, il faut penser à une coordination entre la direction des impôts et les autres organismes de l'Etat, tels que les services de douanes, afin de lutter efficacement contre les sources de fraude, ainsi qu'avec les organismes d'aide à la création d'entreprises (e.g. ANDI, ANSEJ, ANGEM, etc.) et avec d'autres entités pour veiller sur le bon fonctionnement du système fiscal algérien (KHAROUBI, 2011).

Une telle mission de contrôle doit être accompagnée d'une mise en place d'un système de gestion fiscale efficace nécessitant des outils de travail modernes en matière de recouvrement. Le contrôle fiscal constitue la contre partie du système déclaratif des contribuables afin de redresser les défaillances constatées. Il englobe les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude et la cohérence des mentions portées sur les déclarations souscrites, de réparer les insuffisances et les erreurs d'imposition. Le contrôle fiscal peut prendre quatre formes selon les caractéristiques et la nature de l'activité du contribuable: le contrôle sur pièces, le contrôle ponctuel de la comptabilité, la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) et la vérification comptable.

Ce contrôle joue un rôle très important dans la lutte contre la fraude fiscale. Cette dernière est définie comme étant une violation de la loi fiscale qui comporte généralement une altération de la vérité et qui est commise dans le but d'avoir ou de diminuer une charge fiscale. Elle peut consister en une dissimulation (i.e., le contribuable omet de déclarer tout ou partie de ses revenus) ou en une simulation (i.e., le contribuable déclare alors un acte différent de celui qu'il a réellement posé).

La problématique de notre travail s'articule comme suit:

- Est-ce que le contrôle fiscal est un moyen de lutte efficace contre l'étendue des déclarations frauduleuses pour l'administration fiscale ?

Il en découle de la question principale les questions secondaires suivantes :

INTRODUCTION GENERALE

- Quelles sont les causes de la fraude fiscale ?
- Quelles sont les procédures entreprises par l'administration fiscale pour juger que l'acte est frauduleux ?
- Quels sont les mécanismes du contrôle fiscal et ses limites ?
- Comment optimiser efficacement cet outil?

Les hypothèses de notre recherche s'articulent comme suit:

- L'attitude à l'égard de la fraude fiscale dépend, d'une part, de la mentalité individuelle du contribuable, et, d'autre part, des causes propres du système fiscal (e.g. la pression fiscale).
- Le contrôle fiscal est un indicateur efficace pour déceler l'acte frauduleux.

L'objectif principal de notre recherche est l'identification des causes principales de la fraude, ses conséquences et les mesures entreprises pour y remédier.

Le thème de recherche est d'actualité du fait que le bilan de la Direction Générale des Impôts (DGI) en Algérie a enregistré fin décembre 2018 un montant de près de 2.200 milliards DA en termes de fraude fiscale. Aussi, le sujet de cette recherche coïncide avec notre formation.

Notre recherche s'appuie sur une analyse descriptive et analytique à travers la définition des concepts d'impôts, de contrôle fiscal et de fraude, ainsi que l'analyse des causes et conséquences des actes frauduleux.

Nous allons voir en premier lieu qu'il est nécessaire de définir le cadre conceptuel du contrôle fiscal (I). Puis en deuxième lieu le cadre organisationnel de la fraude fiscale (II), en fin un essai d'évaluation de cas de fraude fiscale (III).

Chapitre I

Aperçu conceptuel du
contrôle fiscal

Chapitre I : Aperçu conceptuel du contrôle fiscal

La lutte contre la fraude fiscale constitue l'un des sujets les plus confortée actuellement dans le domaine de la fraude fiscale, les différents techniques de contrôle peut être mis en œuvre, elles ne sont pas exclusives les unes les autres, mais plutôt successives et complémentaires.

Selon Grosclande et Marchesson (2004), le système déclaratif basé sur les présomptions de la bonne foi de contribuable n'exclut pas la possibilité pour l'administration d'exercer, pendant un certain délai, son droit de reprise, c'est à dire de réparer les insuffisances du contribuable ou les erreurs qu'elle a commises lors de l'établissement de l'impôt.

L'ultime garant est le contrôle fiscal exercé par les services de DGI à vocation appréhender l'ensemble des manquements à la législation fiscales, qu'ils soient commis de bonne foi ou d'une manière délibérée.

Le législateur a défini le contrôle fiscal et précise ces différentes formes et limites ainsi que les moyens dont dispose l'administration fiscale pour le mettre en œuvre.

Le contrôle fiscal regroupe la recherche des activités non déclarées (activité occultes ou déclarations minorées), le contrôle des particuliers en principe le bureau est exceptionnellement sur place et le contrôle des professionnels, particuliers ou société, du bureau ou sur place.

Nous allons essayer de donner une définition, les raisons et les formes du contrôle fiscal dans la première section, les pouvoirs de l'administration fiscale ainsi que les garanties et les obligations de contribuable dans la deuxième section et on a comme dernière section la préparation et le déroulement de la vérification.

1. Aperçu théorique du contrôle fiscal

Selon Bienvenu et Lambert (2003), le contrôle de l'administration est présenté comme « l'activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude » Il s'inscrit également dans l'objectif de remboursement du civisme fiscal et à vocation à appréhender l'ensemble des manquements à la loi fiscale qu'ils soient commis de manière intentionnelle ou non, de bonne foi ou de manière délibérée.

1.1. Définition et raison du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est prévu par l'article 18-1 du code des procédures fiscales : « L'administration fiscale contrôle les déclarations, ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance.

Elle peut également exercer le droit de contrôle à l'égard des institutions et organismes n'ayant pas la qualité de commerçants et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature.

Les institutions et organismes concernés doivent présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent »¹.

Le contrôle fiscal constitue alors, l'ensemble des procédures et techniques prévues par le législateur permettant à l'administration de s'assurer que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations et éventuellement de réparer le préjudice causé au trésor public par les infractions à la loi fiscale.

1.1.1. Raison du contrôle fiscal

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

A. Directives

Les vérificateurs (inspecteurs des impôts) reçoivent des directives nationales et locales les invitant à contrôler tel ou tel secteur d'activité ou telle profession, davantage une année que les autres. Par exemple, ils peuvent être priés de vérifier moins les commerces de proximité et plus les importateurs de divers produits.

B. Contrôle d'un tiers

Le contrôle d'une société ou d'une personne peut fournir à l'administration fiscale des informations de nature à l'inciter à contrôler une autre personne ou une autre société.

¹ Art 18-1, Code des procédures fiscales éd 2009.

C. Absence de déclaration

Ne jamais rien déclarer puis déclarer du jour au lendemain, déclarer des informations manifestement incomplètes, ou encore faire des déclarations d'impôt une année sur deux est le genre d'attitude à déclencher de façon quasi automatique un contrôle fiscal. Dans certains cas, comme en matière de TVA, l'absence de déclaration peut même donner lieu à une imposition d'office sans mise en demeure.

D. Déclaration divergentes

Lorsqu'elles sont identifiées par le fisc, les déclarations divergentes donnent lieu à un contrôle. En corrélant les différentes déclarations faites tous les ans, le fisc détient une myriade d'information sur le contribuable. La confrontation de ces données peut faire apparaître des divergences de nature à déclencher un contrôle.

E. Délation

Pour des raisons éthiques, le fisc évite d'utiliser cette source d'information, qui d'ailleurs, généralement est inexploitable en raison de l'insuffisance des éléments donnés par le délateur et/ou à cause de son anonymat. L'administration n'aime pas les contrôles exécutoires de vengeance personnelle. Il ne suffit pas de déclarer qu'une personne a commis des fraudes fiscales pour qu'elle soit vérifiée, l'administration ne réagit suite à une délation que si elle est accompagnée de preuves matérielles (document comptables, fausses factures, contrats...). Il y a de tout dans les délateurs, les ex-femmes ou maris haineux qui veulent se venger, une sœur ou un oncle empli d'acrimonie, le salarié licencié rancunier, mais surtout les anciens experts comptables. Ce sont les délateurs les plus efficaces. Dans ce dernier cas, en général le fisc contrôle, car l'expert-comptable ayant travaillé dans la société, a pu obtenir des preuves pour confirmer ses assertions.

F. Autres entités

Elles peuvent et parfois même doivent fournir au fisc des informations susceptibles de l'alerter et de déclencher un contrôle. Exemple : l'abus de biens sociaux dans une société peut correspondre en droit fiscal à un abus de droit ou à un acte anormal de gestion, voire les deux, en fonction de la situation. L'associé poursuivi pour un abus de biens sociaux pourra suite

aux déclarations du parquet au fisc faire l'objet d'un contrôle fiscal, ainsi que la société concernée.

1.2. Formes du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal qui a pour objectif de s'assurer que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations et pour conséquence éventuelle de réparer le préjudice causé par les infractions à la loi fiscale, peut revêtir diverses formes.

1.2.1. Contrôle en cabinet

Ce contrôle est constitué par l'ensemble des travaux de cabinet au cours desquels le fonctionnaire de l'administration fiscale (inspecteur) procède à l'examen critique des déclarations des contribuables à l'aide des renseignements et documents, figurant dans les différents dossiers qu'elle détient, suivant une périodicité et des objectifs bien définis.

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

A. Contrôle sommaire

Lors d'un contrôle sommaire, l'administration de bornera à vérifier les éventuelles erreurs matérielles figurant dans la déclaration du contribuable, on parle alors de contrôle formel.

Il s'agit d'un contrôle rapide et facile à exécuter, ne nécessitant pas de connaissances approfondies en matière comptable ou le recours à des procédures de contrôle lourdes et fastidieuses. Ce contrôle ne nécessite pas, par définition, d'investigations ni de vérifications particulières. Pour Lassouag (2007), il permet ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie.

B. Contrôle sur pièces

L'administration peut procéder, dans certains cas, à un examen critique et exhaustif de tous les points de la déclaration en les confrontant aux éléments du dossier du contribuable. Il s'agit dans ce cas d'un contrôle sur pièces. Concernant les personnes physiques, le contrôle sur pièces permet de s'assurer que le revenu global déclaré est a priori cohérent avec la situation du contribuable, pour toutes les années non prescrites.

De plus, sachant que le contribuable n'est pas astreint à la tenue d'une comptabilité, l'administration n'a d'autres solutions que le recours à ce type de contrôle. Il est aussi très

largement utilisé pour procéder à l'examen de l'assiette concernant les droits de succession et celle de l'impôt sur le patrimoine.

1.2.2. Contrôle approfondie (contrôle sur place)

L'administration peut avoir la conviction que la complexité du dossier et la nature des anomalies révélées par le contrôle de bureau nécessitent des investigations plus importantes. Elle n'aura alors d'autre solution que d'inscrire ces dossiers au programme des vérifications approfondies.

A. Vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité est un ensemble de techniques permettant de contrôler précisément certains éléments, elle concerne les personnes physiques et morales atteintes à la tenue des documents comptables. « La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables »².

Elle peut laisser penser que celle-ci est régulière en la forme alors qu'une analyse plus précise démontre l'existence à priori anormale de bénéfice brut ou un enrichissement inexpliqué.

De ce point de vue l'administration va, de différentes manières, s'efforcer de reconstituer les recettes de l'entreprise pour s'assurer notamment que celles encaissées en espèces ont bien été déclarés et non soustraites à l'imposition. Dans le même ordre d'idée, la vérification des charges permet à l'administration de s'assurer que celles-ci ont bien été supportées dans l'intérêt de l'entreprise.

C'est la même préoccupation qui conduira l'administration à contrôler que les livraisons à soi-même et autres prélèvements de l'exploitant ont été correctement comptabilisés. Il peut arriver que le vérificateur constate un défaut de présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu, des omissions, des inexactitudes graves et répétées, mais aussi une absence des pièces justificatives, les fausses factures ou la facturation de complaisance, peuvent être découvertes à cette occasion.

La Vérification de comptabilité est aussi l'occasion pour l'administration de se livrer à une analyse des contrats et conventions signés par l'entreprise. En effet, une opération conclue sous forme de contrat, ou d'un acte juridique quelconque, dissimulant une réalisation ou un transfert

² Art 20-1, Code des procédures fiscales, éd. 2009.

de bénéfice ou de revenu, effectuée directement ou par une personne interposée, n'est pas opposable à l'administration.

B. Vérification ponctuelle de comptabilité

Les agents de l'Administration fiscale peuvent procéder à la vérification ponctuelle de comptabilité d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.

Lors de cette vérification, il ne peut être exigé des contribuables que de simples pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison. Cette vérification ne saurait en aucun cas donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable.

Cette procédure, moins contraignante pour les contribuables en raison de son caractère ponctuel, une augmentation sensible du nombre de contrôle et une meilleure couverture du tissu fiscal.

La vérification ponctuelle de comptabilité est une procédure ciblée, moins exhaustive plus rapide et de moindre amplitude que la vérification de comptabilité .elle porte sur l'examen des pièces justificatives et comptables de quelques rubriques d'impôts et sur une période limitée qui peut même être inférieure à un exercice comptable .

La vérification ponctuelle de comptabilité peut constituer le prolongement d'un contrôle sur pièces en cas d'absence de réponse d'un contribuable à des demandes de renseignements, de justifications et d'éclaircissements ou bien suite à des réponses incomplètes qui demeurent inexploitable par le service d'assiette.

La vérification ponctuelle peut être suivie d'une vérification de comptabilité soit les mêmes motifs sus cités soit lors de la découverte d'anomalies graves nécessitant des recherches et des investigations plus approfondies.

La vérification ponctuelle de comptabilité obéit aux mêmes règles applicables dans le cas d'une vérification de comptabilité.

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

Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu. A l'occasion de cette vérification, les agents vérificateurs, contrôlent la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal au sens de l'art 6 du code des impôts directs et des taxes assimilées³. L'administration, après avoir adressé un avis de vérification et signifié au contribuable les autres garanties, procédera à un examen des comptes bancaires et autres instruments financiers mis à la disposition de tous les membres qui composent le foyer fiscal.

Toutefois pour y avoir recours, elle doit réunir des indices sérieux permettant de démontrer que le contribuable a eu en réalité des revenus supérieurs au montant de ceux qui ont été déclarés. Le vérificateur peut interroger le contribuable sur l'origine et la nature des sommes portées aux crédits des comptes des membres du foyer fiscal. Cette analyse n'est pas toujours très simple et oblige le vérificateur à suivre les virements de comptes, les dépôts en espèces qui parfois peuvent se comprendre et être justifiés.

Le vérificateur peut interroger le contribuable sur l'origine et la nature des sommes portées aux crédits des comptes des membres du foyer fiscal. Cette analyse n'est pas toujours très simple et oblige le vérificateur à suivre les virements de comptes, les dépôts en espèces qui parfois peuvent se comprendre et être justifiés.

En complément à ce dispositif le vérificateur fera une balance des espèces, lui permettant de s'assurer que les espèces utilisées par le contribuable pendant la période vérifiée n'excédant pas celles dont il a pu disposer pendant la même période. L'intérêt de cette méthode est manifesté quand l'activité du contribuable vérifiée se prête tout particulièrement à l'encaissement de recettes en espèces ; mais aussi, quand des mouvements importants en espèces ont affecté les comptes ouverts au nom du contribuable.

Enfin l'établissement d'une balance de trésorerie permettra au vérificateur de contrôler si le montant total des dépenses, pendant la période vérifiée, égal à celui des ressources dont le contribuable a pu avoir la disposition au cours de la même période, de même éventuellement

³ Art 21-1 du Code des procédures fiscales, éd. 2009.

en évidence un déséquilibre qui, s'il n'est pas expliqué, établit la preuve de l'existence de revenus non déclarés.

2. Cadre juridique du contrôle fiscal

L'administration fiscale est fortement réglementée par la législation fiscale dont le but d'effectuer sa mission de contrôle et d'investigation. Par ailleurs, il est reconnu à l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice de ses fonctions des droits et pouvoirs exorbitant. Cependant, le contribuable lui aussi est protégé par la législation en lui accordant des droits et des garanties pour éviter tout dépassement de la part des agents de l'administration fiscale.

2.1. Pouvoir de l'administration fiscale

Pour s'assurer du respect des obligations fiscales, la législation fiscale en vigueur habilite les agents contrôleurs des services fiscaux à l'effet d'user du droit de communication et du droit du contrôle.

2.1.1. Moyens du contrôle

A. Liaisons internes

D'après Lambert (1991, p.3), l'administration procède au rapprochement de renseignement visant le même objet en vue de relever une défaillance en matière de déclaration ou de contrôler la sincérité des déclarations souscrite par le contribuable.

B. Enquête

C'est l'opération par laquelle l'administration réunit des informations de caractère générale ou ponctuel en vue d'engager ou de faire aboutir une procédure quelconque au stade de l'assiette, du contrôle de contentieux ou redressement de l'impôt.

C. Recherche

C'est l'opération par laquelle le service des impôts recherche auprès des tiers, tout renseignement de nature à faciliter le contrôle des déclarations. Elle procède également à des interventions sur la voie publique ou chez les assujettis pour y relever certaines infractions.

Ces techniques sont mises en œuvre conformément au droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et au besoin, copie de documents, détenus par des personnes ou organismes divers énumérés par la loi, en vue de l'assiette et du contrôle de l'impôt

2.1.2. Droits de l'administration

A. Droit de communication

Selon Lambert (1991, p.18), le droit de communication autorise les agents de l'administration fiscale à puiser dans les documents commerciaux détenus par des tiers, des renseignements nécessaires au contrôle sans qu'il y ait nécessairement à intervenir chez le redevable concerné.

Les renseignements recueillis peuvent être utilisés pour l'établissement de l'assiette et le contrôle de tout impôt.

Le domaine du droit de communication est défini par les articles 45 à 59 du code des procédures fiscales (CPF).

La législation fiscale ainsi que le code de commerce prévoient la conservation des documents comptables et les pièces justificatives pendant dix ans à compter en ce qui concerne les livres, de la date de la dernière écriture et pour les pièces justificatives de la date à laquelle ont été établies.⁴

B. Droit de contrôle

L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tous impôts, droits, taxes et redevances. Elle peut également exercer le droit de contrôle à l'égard des institutions et organisations n'ayant pas la qualité de commerçant et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature. Les institutions et organismes concernés doivent présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent.

L'exercice du droit de contrôle s'opère au niveau des établissements et entreprises concernés durant les heures d'ouverture au public et d'activité.⁵

⁴ Art 12 du Code de commerce.

⁵ Art 18 du CPF.

C. Droit de visite

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

Les droits de visite ne peuvent être autorisés que par une ordonnance du président de tribunal ou d'un juge délégué par lui. A l'issue de cette intervention, un procès-verbal relate le déroulement des opérations en remettant une copie au président du tribunal et une autre à l'intéressé.

Les documents et objets saisis par les agents des impôts doivent être restitués dans un délai de 6 mois à compter de la date de remise de procès-verbal.⁶

D. Droit de reprise

C'est un contrôle concédé à l'administration fiscale de reprendre toutes omissions, erreurs ou insuffisances d'imposition révélées lors des différents contrôles pendant un délai de 4 ans.⁷

L'article 40 du CPF donne à l'administration la faculté de réparer les omissions, erreurs ou insuffisance d'impositions découvertes à la suite d'une vérification et sans préjudice, ou le délai de prescription est jusqu'à l'expiration de la première année qui suit celle de la notification de la proposition de redressement pour l'exercice venant à proposition.

2.2. Garanties et obligations du contribuable vérifié

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

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

⁶ Art 38 CPF.

⁷ Art 326 du CIDTA.

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

Par ailleurs, le code de commerce et les différents codes fiscaux prévoient certaines obligations auxquelles sont astreints les contribuables ainsi que les garanties dont ils bénéficient.

2.2.1. Garanties en matière de contrôle fiscal

Les vérificateurs doivent respecter un certain nombre de garanties lors du contrôle fiscal.

A. Envoi d'un avis de vérification

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

Un délai de préparation doit être accordé au contribuable pour lui permettre de rassembler sa comptabilité et de préparer un bureau dans lequel les vérificateurs puissent effectuer leurs travaux. Sauf demande expresse du contribuable formulée par écrit dument acceptée par le service ou en cas de force majeure dument constatée par le service.⁸

Ce délai ne doit en aucun cas être inférieur à dix(10) jours en cas de vérification de comptabilité et de quinze(15) jours en cas de VASFE.⁹

B. Assistance d'un conseil

Le contribuable a le droit de se faire assister d'un conseil de son choix l'ors d'une vérification de comptabilité (avocat, comptable, ... etc.). Ce droit doit être mentionne sur l'avis de vérification.

⁸ Art 190-1 du CID.

⁹ Art 131 bis/3 du CID.

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

C. Impossibilité de renouveler la vérification

Lorsque le vérificateur comptable pour une période déterminer au regard d'un impôt ou d'un groupe est achevée l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification au regard des mêmes impôts et pour la même période .sauf dans le cas où le contribuable a usé de manœuvres frauduleuses ou a fournis des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification.

D.Limitation de la durée de vérification de la comptabilité

Sous peine de nullité, la vérification de comptabilité ne doit pas s'étendre au-delà de certains délais, fixés en fonction de l'activité exercée et du chiffre d'affaires déclaré détailler comme suit.¹⁰

Tableau 1.1. Durée de vérification

Nature de l'activité	Montant de chiffre d'affaire (DA)	Durée de vérification
Prestation de service	< 1000 000	4 mois
	1000 000 < CA <5000 000	6 mois
	5000 000	N'excède pas un an
Production achat revente	2000 000	4 mois
	2000 000 < CA <10 000 000	6 mois
	10 000 000	N'excède pas an

Source : Art 19-4 du CPF

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

Dans tous les autres cas la durée de vérification sur place ne doit pas dépasser un an. Il convient de signaler que la durée du contrôle sur place est calculée à compter de la date de la première intervention portée sur l'avis de vérification.¹¹

¹⁰ Art 19-4 du CID.

¹¹ Charte du contribuable vérifié, MF/DGI, édition2003, p 18

E. Secret professionnel

Selon Dziri (2011, p.78), l'entreprise bénéficie du droit de non divulgation de ses secrets professionnels. En effet, les agents de l'administration des impôts sont tenus par le secret professionnel. C'est une règle qu'ils doivent observer, sous peine de sanctions (obligation prévue par le guide de déontologie des fonctionnaires des impôts). Il leur est ainsi interdit de révéler à des personnes étrangères à l'administration, des éléments concernant le dossier de l'entreprise.

2.2.2. Obligations de contribuable

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

A. Obligations comptables

Les contribuables doivent tenir une comptabilité régulière et probante selon le système comptable et financier SCF.

Le code de commerce exige la tenue des registres comptables suivants :

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

Ces deux (2) livres doivent être tenus correctement sans blancs, ni rature, ni inscription en marge et doivent être cotés et paraphés par un juge de la section commerciale du tribunal.¹⁷

L'entreprise doit conserver toutes les pièces justificatives relatives aux achats, ventes, caisse, banque et opérations diverses, pour une durée de 10ans.¹⁸

B. Obligations fiscales

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

• Déclaration d'existence

Chaque nouveau contribuable relevant de l'IRG ou de l'IBS doit souscrire une déclaration d'existence dans un délai de trente jours à compter de la date du début de l'activité, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'imposition.

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

Pour les personnes morales ou physiques de nationalité étrangère, la déclaration doit être accompagnée des contrats d'études ou des travaux réalisés en Algérie.

Une déclaration d'existence globale doit être souscrite auprès de l'inspection compétente lorsque l'assujetti procède un établissement principal auquel sont liées plusieurs unités.

• Déclarations annuelles

Les contribuables relevant du régime du réel de l'IBS et l'IRG/BIC doivent souscrire avant le 1er Mai de chaque année, une déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise, se rapportant à l'exercice précédent, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de siège social ou de l'établissement principal.

Les contribuables relevant de l'IRG sont aussi tenus de souscrire une déclaration globale de leurs revenus (Les Bénéfices industriels et commerciaux et artisanaux et le bénéfice des professions non commerciales, Bénéfices des exploitations agricoles, les revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, Traitement salaires, les plus-values de cession à titre onéreux d'immeubles) et bénéfices avant le 1er Mai de chaque année auprès de l'inspection des impôts dont ils relèvent, le modèle est fourni gratuitement par l'administration fiscale.

• Les déclarations mensuelles ou trimestrielles du chiffre d'affaires

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration mensuelle série G50, de l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source (TAP, TVA, IRG sur salaires, autres...) au plus tard le 20 de chaque mois, dont le modèle est fourni par l'administration fiscale.

D'après la loi de finances 2003, les contribuables relevant de la gestion du CDI sont autorisés à souscrire leur déclaration trimestriellement lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'année précédente n'excède pas 3.000.000 DA, au titre des différents impôts et taxes (IBS, TVA, TAP), ils s'acquittent de ces impôts dans les vingt jours du mois qui suit le trimestre écoulé.

3. Préparation et déroulement de la procédure de vérification

La vérification approfondie est d'une importance majeure dans la lutte contre la fraude fiscale vue qu'elle exige des recherches et investigations très poussées sur les déclarations

souscrites par le contribuable et aussi sur la tenue de la comptabilité, ainsi que sur d'autres renseignements susceptibles de guider le vérificateur durant sa mission.

Le processus de la vérification obéit à une réglementation et un défaut de son application par le vérificateur entraîne sa nullité, donc il doit bien préparer sa mission et suivre la démarche édictée par la loi.

3.1. Programme et déroulement de la vérification

3.1.1. Programme de vérification

A. Critères de sélection des contribuables à vérifier

La sélection des contribuables à vérifier n'obéit pas à des critères constants, mais relève généralement de priorités conjoncturelles. Toutefois, un certain nombre de paramètres peuvent être dégagés pour l'établissement des programmes de vérification. Il s'agit particulièrement :

- Des activités présentant de forte présomption de fraude et/ou les possibilités de fraudes sont élevées (les professions libérales, les prestataires de services, les activités de gros ... etc.) ;
- Des activités monopolistiques et non concurrencées par les produits d'importation ;
- D'une répartition géographique équilibrée pouvant permettre de couvrir le territoire de l'ensemble de la wilaya ;
- D'une répartition équitable touchant l'ensemble des activités et des professions ;
- Des dossiers fiscaux de contribuables comportant des erreurs et omissions graves détectées lors de contrôles en interne, mais ne pouvant être convenablement arrêtées qu'à travers la mise en œuvre d'un contrôle sur place.

B. Préparation de la vérification

Les vérificateurs procèdent à certains travaux comme phase préparatoire qui a pour but de collecter le maximum d'informations sur l'entreprise à vérifier tant au plan fiscal que technique, pour cela que afin de rechercher les éléments sur lesquels les vérificateurs doivent accentuer leur recherche.

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

• Examen des dossiers fiscaux

Il s'agisse d'une vérification de comptabilité ou de la VASFE, les vérificateurs procèdent au retrait des dossiers fiscaux (activité ou revenus). Ceci permet d'avoir des renseignements utiles quant à l'activité exercée, les propriétaires, ou les associés ainsi qu'à tout évènement lié à la vie de l'entreprise, ou l'ensemble des éléments constituant le revenu déclaré par le contribuable.

❖ Etat comparatif des bilans

Ce document retrace les postes des bilans (actif et passif) des quatre (04) années non prescrites. L'établissement de cet état permet aux vérificateurs de suivre les variations des comptes au cours des années considérées.

❖ Relevé de comptabilité

C'est un état retraçant le TCR par lequel le vérificateur procède à l'examen des comptes des résultats. Il s'agit d'un imprimé établi pour la même durée que l'état comparatif des bilans qui permet de suivre l'évolution du chiffre d'affaire comparativement aux consommations.

• Envoi de l'avis de vérification

« Une vérification de la comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de l'avis. L'avis de vérification doit préciser le nom, le prénom et le grade du vérificateur, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les impôts, taxes et redevances auxquels est assujéti le contribuable, les documents à consulter et mentionner expressément sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.»¹²

Sous peine de nullité de la procédure de vérification, toutes les prescriptions doivent être respectées.

¹²Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales, éd. 2012.

« L’avis de vérification est considéré régulier si le destinataire refuse de retirer la lettre qui lui a été présentée par le facteur ou à changer l’adresse sans informer l’administration fiscale, donc le retour de la lettre avec mention (inconnu à l’adresse indiquée). En revanche, l’avis de vérification est irrégulier lorsqu’il a été remis à une personne n’ayant pas la qualité pour recevoir aux lieux et place du contribuable, lorsque l’avis a été renvoyé aux services des impôts pour erreur dans l’adresse ou l’envoi à une ancienne adresse alors que la nouvelle adresse est connue des services fiscaux. »¹³

3.1.2. Déroulement de la vérification

A. Intervention sur place

À la fin du délai légal accordé au contribuable pour qu’il puisse préparer sa comptabilité, le vérificateur chargé de la mission intervient sur place à la date et heure indiquées sur l’avis de vérification.

« La première entrevue avec le propriétaire, le dirigeant de l’entreprise ou leur représentant est très importante. Elle permet de créer un climat de confiance de manière à obtenir leur concours indispensable »¹⁴

B. Examen critique de la comptabilité

La vérification de la comptabilité est l’ensemble des opérations qui ont pour objet d’examiner la comptabilité d’une entreprise en la confrontant aux éléments d’exploitation et aux éléments extérieurs en vue de contrôler les déclarations souscrites et s’assurer de la sincérité de l’assiette des divers impôts dus au titre d’une activité professionnelle.

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

¹³ Guide du vérificateur de la comptabilité, p17

¹⁴ Guide de vérificateur de comptabilité, p39

• Examen de la comptabilité en la forme

Pour qu'une comptabilité soit régulière en la forme, elle doit satisfaire les trois conditions suivantes :

- ✓ Elle doit être complète et régulière ;
- ✓ Elle doit être arithmétiquement exacte ;
- ✓ Elle doit être probante.

❖ Complète et régulière

La comptabilité n'est complète et régulière que si elle comporte l'ensemble des livres et documents obligatoires prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce et si elle est tenue selon les prescriptions du SCF.

À cet effet, ils doivent être cotés et paraphés, tenus chronologiquement sans ratures ni surcharges ou écritures en marge. Ces documents doivent être soigneusement conservés avec les pièces justificatives pour une durée de 10 ans à compter de la date de la clôture de l'exercice.

❖ Arithmétiquement exacte

A ce stade le vérificateur s'assure que la comptabilité contient des indications arithmétiques exactes.

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

❖ Probante

La comptabilité est probante si l'ensemble des écritures comptables peut être justifiées dans leur principe et leur quantité. Si elle est atteinte d'un vice de forme, elle perd son caractère probant, par conséquent elle sera rejetée.

Les vérificateurs rechercheront les justifications de toutes les écritures comptables (les factures, les avis de débit, les avis de crédit).

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

Après avoir constaté la régularité de la comptabilité en la forme, le vérificateur procède à sa vérification en le fond.

• Examen de la comptabilité en le fond

Il a pour objectif de vérifier la sincérité des écritures comptables et cela avec un double contrôle. Contrôle des données comptables en interne et un autre en externe.

❖ Contrôle à travers les données comptables

Il touche principalement les postes comptables les plus sensibles participant à la formation du bénéfice brut (la valeur ajoutée et la marge brute). Ils sont principalement :

- ✓ Les achats ;
- ✓ Les stocks ;
- ✓ Les ventes.

a. Contrôle des achats

Les irrégularités peuvent se classer en deux groupes : majoration des achats et minoration des achats, elles peuvent être décelées par l'examen minutieux des factures, des relèves bancaires, et surtout par les recoupements effectués auprès des fournisseurs les résultats de ces recoupements peuvent être rapprochés de la fiche individuelle du fournisseur concerné.

- Majoration des achats

A pour objectif de réduire la charge fiscale, en diminuant le bénéfice brut et partant le bénéfice net.

Sur le plan comptable, le contribuable a recours à des fausses imputations telles que :

- inscription de la même facture à deux dates différentes.
- Inscription des achats fictifs pour lesquels aucune facture ne peut être présentée.
- Inscription des frais des immobilisations dans le compte des achats.
- Enregistrement des immobilisations dans le compte « charges ».

Sur le plan fiscal (en matière de TVA), une majoration de la TVA déductible peut être constatée par la prise en compte des achats fictifs en comptabilité, il faudra donc de vérifier si la déduction de la TVA a été opérée selon les propositions exactes et que les factures d'achat comportant toutes les mentions concernant le droit de déduction de la TVA.

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

- **Minoration des achats**

La minoration des achats s'accompagne souvent d'une dissimulation symétrique des recettes. Cette irrégularité peut se manifester sous différentes formes :

- Achats sans factures. Régler par une caisse noire ;
- Achats déguisés sous forme de frais généraux ;
- Omission de la comptabilisation d'une partie des achats qui sont facturés ;
- Achats sous une fausse identification.

Afin de détecter ces anomalies, le vérificateur doit disposer des moyens les plus efficaces comme recourir à des recoupements (relevé bancaire, facture établie par un fournisseur) collectés par l'analyse des dossiers d'autres contribuables ou par l'usage du droit de communication de l'administration fiscale à l'égard des entreprises privées et publiques.

b. Contrôle des stocks

L'inventaire est le document de base du vérificateur est l'inventaire. Les constitutifs des stocks sont : les marchandises, les matières premières, les semis finis, les produits et travaux en cours, les emballages non récupérables. Une manipulation quelconque de ce poste (minoration ou majoration) conduit à une variation du résultat imposable.

- **En cas de minoration de stock**

L'inventaire extracomptable s'affiche supérieur au stock déclaré. Les circonstances d'une minoration quantitative des stocks à la clôture du dernier exercice a pour déduire le bénéfice imposable.

- **En cas de majoration de stocks**

L'inventaire extracomptable s'affiche inférieur au stock déclaré qui peut être des dissimulations de ventes depuis le début de l'exercice en cours, ou que le stock du dernier exercice vérifié ont été gonflés artificiellement pour couvrir les ventes sans factures. C'est là où l'entreprise veut posséder une bonne image de la situation financière, pour l'obtention d'un crédit bancaire.

c. Contrôle des ventes

L'examen de ce poste permet de s'assurer de la régularité de la comptabilisation des opérations réalisées par l'entreprise. Les investigations à opérer dépendent de la taille de l'entreprise à vérifier. Un contrôle par sondage peut s'effectuer pour les entreprises de grande taille. Ce contrôle relève les irrégularités suivantes :

- vente sans facture ;
- vente avec soultes ou facturation partielle ;
- Non comptabilisation des prélèvements de marchandises faits par le commerçant pour ses besoins personnels et ceux de sa famille ;
- Comptabilisation d'une vente au crédit d'un compte du bilan.

❖ Contrôle externe

Un contrôle externe consiste principalement à :

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

a. Vérification des comptes du bilan

• Comptes d'actif du bilan

Pour Maillet-Baudrier et Le Manh, un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.

- Immobilisation

Comprennent l'ensemble des biens corporels, incorporels et financiers acquis ou créés par l'entreprise.

Le contrôle des immobilisations doit permettre de vérifier si :

- Elles existent ;
- Elles appartiennent à l'entreprise ;
- Elles sont correctement évaluées ;

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

- Elles sont correctement comptabilisées ;
- La distinction entre charges et immobilisations est correctement effectuée.

- **Stocks**

Selon Sahraoui (2011, p.96), les stocks correspondent à des actifs détenus par l'entité et destinés à être vendus dans le cadre de l'exploitation courante, ou en cours de production en vue de tel vente, correspondant à des matières premières ou fournitures devant être consommées au cours du processus de fabrications de prestation de service .

La vérification avec soin du compte est d'ordre capital, en raison que les enregistrements apportés au compte affectent directement le résultat de l'entreprise. De ce fait, l'examen de ce compte doit porter sur la vérification de l'exactitude physique ou matérielle des stocks, ainsi que l'exactitude des valeurs de leur comptabilisation.

- **Créances**

Les créances sont l'ensemble des droits acquis par l'entreprise suite de ses relations avec les tiers. Ce contrôle permet de déceler des minorations du chiffre d'affaires dues notamment à :

- Des mauvaises imputations comptables ;
- Des ventes sans factures ou à des avoirs non justifiés.

- **Trésorerie**

Cette rubrique, concerne les valeurs mobilières de placement, le fonds en caisse et la valeur en banque.

- **Caisse**

La vérification de ce compte doit être orientée vers l'assurance que :

- Toutes les recettes en espèces ont été comptabilisées ;
- Les recettes comptabilisées l'ont été pour leur valeur réelle.

A cet effet, le vérificateur utilise tous les moyens de contrôle dont il dispose (demandes de recoupement) et procède à une analyse critique des ventes notamment les ventes au comptant.

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

- Banque

Le vérificateur procède à un rapprochement des écritures comptables affectant le compte banque avec les relevés bancaires produits par la banque.

• Comptes passif de bilan

Les principaux comptes de passif à vérifier sont les capitaux propres et les dettes.

- Capitaux propres

Ce compte comprend essentiellement :

- Capital social

Il représente la valeur statutaire des apports effectués par les associés lors de création de l'entreprise.

La vérification doit s'intéresser aux mouvements (en hausse ou en baisse) ayant affectés le capital de la société.

- Réserves et résultats

Ces comptes logent en principe des résultats en instance d'affectation, ainsi toute distribution de ces réserves doit être assortie d'une déclaration et paiement d'une retenue à la source aux titres des produits des actions.

- Emprunts

Les emprunts sont des ressources financières externes, contractées auprès des établissements de crédits ou de tiers divers, affectées de façon durable au financement des moyens d'exploitations ou de productions. Ils participent en couramment avec les capitaux propres à la couverture des besoins durables de l'entreprise.

Le contrôle des emprunts doit être assuré à travers l'examen des contrats de prêts et des tableaux d'amortissements financiers délivrés par l'organisme prêteur et le contrôle de leur concordance avec les écritures comptables.

- Fournisseur et compte rattachés

Dans ce compte, doivent figurer toutes les dettes liées aux acquisitions de biens et services afférentes au cycle d'exploitation de l'entreprise.

L'examen de ce compte consiste à s'assurer que toutes les factures d'achats reçues ont été enregistrées et leurs comptabilisations sont correctes.

b. Vérification des comptes de gestion

Après avoir effectué des contrôles sur certains comptes du bilan, le vérificateur s'attachera à vérifier la véracité des écritures comptables portant sur les comptes de gestion qui sont : les charges et les produits.

- Examen des charges

La vérification des comptes des charges est certainement la plus rude, mais aussi la plus importante, et ce pour plusieurs raisons :

- Les charges comptabilisées ont un effet direct sur le résultat fiscal de l'entreprise ;
- C'est souvent les comptes de charges qui comportent les preuves des éventuelles irrégularités que peut contenir la comptabilité ;
- En cas de rejet de la comptabilité vérifiée, la majorité des éléments qui peuvent servir à la reconstitution du résultat imposable, sont généralement puisés dans les charges de l'entreprise.

A cet effet, la vérification des comptes des charges doit être exhaustive le plus que possible.

- Examen des produits imposables

Les produits imposables sont constitués par des produits d'exploitation, des produits financiers et des produits non courant. Cet ensemble constitue un élément essentiel de détermination de résultat imposable.

Le contrôleur en contrôlant ces comptes, est invité à faire preuve d'une exhaustivité importante dans l'examen des écritures comptables et leurs conformités avec les dispositions

légales. Aussi doit faire le bon choix de la méthode de vérification, la plus compatible avec l'importance et la nature de l'activité de l'entreprise vérifiée et le degré de son organisation comptable.

c. Achèvement de la vérification de comptabilité

Après avoir effectué tous les contrôles possibles et une fois qu'un examen minutieux de la comptabilité soient achevés, le vérificateur procédera également à d'autres travaux pour conclure la vérification :

- Rédaction d'un rapport de vérification

Ce rapport contient les éléments d'exécution de la vérification. Par souci d'uniformisation, un modèle normalisé est utilisé par toutes les structures de contrôle. Les rapports de vérification sont utilisés pour l'élaboration de brochures, guides et à des fins de contrôle. Une copie du rapport est mise dans le dossier fiscal du contribuable tandis qu'une autre est transmise à la DRI pour analyse et sommation.¹⁵

- Emission des rôles supplémentaires

Ces rôles constituent l'aboutissement des opérations de contrôle, ils fixent les droits et pénalités rappelés, les délais de paiement et le point de départ du délai de recours devant le directeur des impôts.

3.2. Appréciation générale de la comptabilité

3.2.1. Acceptation de la comptabilité

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

Dans ce cas, le vérificateur procède à la rectification des résultats suivant la procédure de redressement contradictoire par l'envoi d'une notification de redressement « article 42 du code des procédures fiscales ». Le contribuable dispose dès lors d'un délai de 40 jours pour répondre ou accepter les bases d'imposition proposées.

¹⁵ Voir l'annexe 3.

3.2.2. Rejet de la comptabilité

« Le rejet de la comptabilité à la suite de la vérification des déclarations fiscales ou de comptabilité ne peut intervenir que dans les cas ci-après :

- Lorsque la tenue des livres comptables n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code du commerce et aux conditions et modalités d'application du SCF ;
- Lorsque la comptabilité se trouve privée de toute valeur probante, par suite de l'absence de pièces justificatives ;
- Lorsque la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées liées aux opérations comptabilisées ». ¹⁶

Dans ce cas, la notification au contribuable des éléments qui serviront de base à son imposition est une formalité essentielle. C'est ainsi que le contribuable doit être impérativement averti de la faculté de se faire assister par un conseil de son choix pour discuter les propositions de redressement ou pour y répondre ». ¹⁷

3.2.3. Reconstitution des bases d'imposition

Le vérificateur dispose de plusieurs méthodes de reconstitution des bases d'imposition, ces dernières varient d'une activité à une autre .C'est en fonction des éléments découverts lors du contrôle sur place et des informations recueillies à partir des recoupements extérieurs ...etc.

A. Reconstitution à partir des achats

Cette méthode est la plus utilisée pour les activités d'achat revente. Elle consiste à retenir les achats déclarés auxquels seront rajoutés les achats dissimulés. Le total des montants d'achats reconstitués sera affecté d'un pourcentage moyen de marge brute.

B. Reconstitution à partir des constances de fabrication

Cette méthode consiste en la reconstitution de la production par l'isolement et le suivi en comptabilité d'un élément acheté, entrant dans la fabrication. La reconstitution s'appuiera sur les quantités achetées auxquelles seront rajoutées les quantités en stock de début de période vérifiée, diminuées du stock final.

¹⁶ Art 43, Codes des Procédures Fiscales, éd 2012

¹⁷ Guide du vérificateur de comptabilité, p37.

C. Reconstitution à partir des charges d'exploitation

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

3.3. Procédures de redressement

La mise en œuvre de la procédure de redressement dépend essentiellement du comportement du contribuable concernant le respect ou non de ses obligations fiscales et comptables. À cet effet, Ces redressements fiscaux peuvent se faire dans le cadre de deux types de procédures : Procédure de redressement fiscal contradictoire ou Procédure de taxation d'office.

3.3.1. Méthode contradictoire

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

Elle débute par :

A. L'envoi de la notification primitive

- La notification de redressement doit être détaillée et motivée conformément à l'article 20-6 du code des procédures fiscales.
- La réception est faite soit par le contribuable lui-même ou par une personne ayant la qualité de la recevoir à sa place.
- Le contribuable dispose d'un délai de 40 jours pour exprimer son acceptation ou son refus, à compter de jour de la réception de la notification. L'absence de réponse sera prise pour une acceptation tacite.¹⁸

¹⁸ Voir l'annexe 1

B. La notification de redressement

Une fois la vérification achevée et la notification définitive établit, les montant définitifs des droits et pénalités ainsi que leurs délais de paiement seront fixés par l'administration fiscale, et seront émis par voie de rôles à l'attention du contribuable vérifié.

La notification définitive annonce l'achèvement de la vérification et rédaction du rapport de vérification, ce dernier sera normalisé et exploité pour l'élaboration de brochures, guides pratiques...etc. Une copie sera communiquée à la direction régionale et une autre sera archivée dans le dossier fiscal du contribuable.¹⁹

Ce dossier fiscal à son tour, avant d'être remis à l'inspection compétente, il fera l'objet d'une annotation (porter des mentions tel que le service ayant effectué le redressement, le montant des droits et pénalités...etc.

3.3.2. Les procédures de redressement unilatérales

Elles consistent à corriger d'office les bases d'imposition déclarées par le contribuable. Ces procédures sont au nombre de trois :

- La rectification d'office.
- La taxation d'office.
- L'évaluation d'office.

A. Rectification d'office

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

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

¹⁹ Voir l'annexe n 2

B. Taxation d'office

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

C. Evaluation d'office

Cette procédure est mise en œuvre en cas d'opposition au contrôle fiscal. Il est à préciser que cette opposition peut être active (empêchement) comme elle peut être passive (refus de communiquer la comptabilité).²⁰

3.4. Travaux de fin de vérification

3.4.1. Notification de résultat

Lorsque l'inspecteur relève, soit à partir du bureau, soit en cours de vérification de comptabilité, des omissions ou insuffisances de déclarations, il rectifie ces anomalies.

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

C'est ainsi que le contribuable doit être impérativement averti par l'administration de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter les propositions de redressements ou pour y répondre.

La notification doit être suffisamment détaillée et motivée de manière à permettre au contribuable de reconstituer les bases d'imposition et de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

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

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

²⁰ Guide du vérificateur de comptabilité, 43

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

Ce délai est fixé à trente (30) jours pour les régularisations effectuées en cabinet. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite.

Par ailleurs, la réglementation fiscale en vigueur a prévu l'instauration d'un débat oral contradictoire, l'agent vérificateur doit donner toutes explications verbales utiles au contribuable sur le contenu de la notification si ce dernier demande des explications complémentaires, ceci avant expiration du délai de réponse imparti de quarante jours. Article 20/6 du CPF.

C'est ainsi que le contribuable peut même demander aux vérificateurs de revenir sur place pour vérifier des points nécessitant un déplacement.

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

Enfin, le vérificateur est tenu de transmettre au contribuable une notification définitive par lettre également détaillée et motivée lorsqu'il rejette ses recours.

Mais dans certains cas particuliers, il peut arriver que les vérificateurs soient amenés à notifier plus d'une notification primitive. Ce cas peut être rencontré lorsque les vérificateurs sont en présence d'éléments nouveaux permettant de modifier sensiblement les bases notifiées primitivement. Une notification rectificative est établie, mais en accordant un autre délai de quarante jours commençant à courir à partir de la date de réception de cette seconde notification.

3.4.2. Opérations de clôture de contrôle

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

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

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

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

3.4.3. Émission d'un rôle de régularisation

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

3.4.4. Droits aux recours

A. Recours hiérarchique

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

Le contribuable a également la possibilité de s'adresser au directeur des impôts de la wilaya ou au chef du service de recherches et vérifications pour examiner les difficultés relatives au déroulement et aux résultats de la vérification. Le nom, le grade et l'adresse administrative de ces agents sont portés à la connaissance du contribuable vérifié avant le début de la vérification.

B. Recours contentieux

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

En effet, si un contribuable estime qu'il a été imposé à tort ou sur une base excessive, il peut adresser une réclamation, par simple lettre sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition.

Chapitre I : Aperçu Conceptuel Du Contrôle Fiscal

Le contribuable dispose, pour formuler cette réclamation d'un délai expirant, en règle générale le 31 décembre de l'année qui suit celle de la mise en recouvrement du rôle de régularisation.

D. Recours gracieux

Les contribuables peuvent demander la remise totale ou partielle des majorations des droits sanctionnant les irrégularités qu'ils ont commises. La demande est adressée, sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition, elle est appréciée en tenant compte à la fois des possibilités de paiement de l'intéressé, des circonstances particulières de l'affaire, du comportement habituel du contribuable et, le cas échéant, des infractions antérieures relevées à son rencontre.²¹

En effet, contrôler l'impôt fait partie intégrante du travail de gestion de l'impôt : en réalité toutes les missions fiscales concourent à une bonne application du droit fiscal, au-delà des services plus spécifiquement chargés du contrôle.

Les procédures sont quant à elles diverses. Selon le cas, elles permettent de collecter l'information (le droit de communication, le droit d'enquête...), de contrôler les déclarations déposées (procédure contradictoire) ou d'évaluer les revenus qui n'ont pas été déclarés (imposition ou taxation d'office).

²¹ La charte du contribuable vérifié, p12.

Chapitre II

*Cadre organisationnel de la
fraude fiscale*

Chapitre II : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale

De tout temps, les individus ont cherché à déduire l'impôt. Leur réaction a varié selon les époques et selon la nature des prélèvements imposés. A défaut d'un civisme exemplaire, « la fiscalité engendre inéluctablement la fraude ». Chaque époque a connu les réactions traduisant l'allergie des individus à l'impôt et les difficultés à mettre en œuvre la politique ou les procédures apte à « plumer la volaille sans trop la faire crier ».

Selon Belmokhtar (p.383), la fraude consolide des comportements irrationnels s'opposant à toute amélioration du système fiscal dans sa contexture et sa réforme ou au rendement qu'on peut en attendre.

Rares sont les contribuables qui acceptent des impôts nouveaux, ce qui rend toute tentative réformatrice ou « amélioratrice » vaine Cette attitude est qualifiée de « misonéiste ».¹

La fraude est le chapitre du droit fiscal le plus étudié. Par les techniciens bien sûr, les théoriciens aussi. Les journalistes régulièrement. Mais curieusement, si l'on écrit sur ses causes, ses modalités, son ampleur, son contrôle ou ses sanctions, les mots qui la désignent sont imprécis et le domaine qu'elle recouvre est incertain.

Il est amplement difficile de donner une définition exacte au concept de fraude fiscale tout en incluant l'ensemble des juristes, des économistes ou des fiscalistes.

1. Cadre conceptuel de la fraude fiscale

C'est une forme de résistance, consciente ou non, à l'ordre fiscal, elle traduit un phénomène de fuite devant l'impôt qui explique que dans la plupart des cas le contribuable n'accepte pas le système fiscal auquel il est soumis et qu'il ne répond jamais volontairement à ses obligations fiscales.

¹ Ennemi de la nouveauté, selon le robert.

Chapitre II : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale

1.1. Définition et éléments constitutifs de la fraude fiscale

1.1.1. Définition de la fraude fiscale

La fraude fiscale, au sens large de terme, est tout acte de mauvaise foi, qui contrevient à la loi ou aux règlements et nuit droits d'autrui. Elle est autant une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'impôt et d'en déduire les bases.

Le code des impôts n'a pas expressément donné des définitions légales de ce que c'est la fraude fiscale. Si l'on s'en tient à la doctrine (française), la fraude fiscale est définie selon Beltrame (1987), comme une infraction à la loi commise dans le but échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant.

Le délit général de fraude fiscale réprimé dans le code général des impôts français consiste à se soustraire frauduleusement ou à tenter de soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

Selon Lambert et Bienvenu (2003), la fraude fiscale est définie comme suit : Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt ; soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvre au recouvrement de l'impôt ; soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse.

Selon Dassesse et Minne (1996, p.69), la fraude implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt voire en vue d'obtenir des remboursements d'impôt auquel on n'a pas droit.

Quelle que soient les définitions données à la notion de fraude fiscale, il est à signaler que sur le plan juridique, la qualification de la fraude, est fondée sur trois éléments que la théorie du droit pénal reprendra pour aboutir à l'élément légal, l'élément matériel et l'élément intentionnel.

1.1.2. Eléments constitutifs de la fraude fiscale

Selon Masser (1990), cette infraction doit être prouvée selon les règles du droit commun et doit suivre les conditions suivantes : il s'agit de l'élément légal, la fraude étant une infraction

ou un délit de l'élément moral puisqu'il y a intention frauduleuse et enfin de l'élément matériel du fait de l'utilisation d'un procédé de fraude fiscale.

A. Élément matériel

La fraude fiscale est concrète pour l'administration fiscale. Elle aboutit à la diminution de tout ou partie de la base imposable ; il y a donc un manque à gagner pour le trésor public.

L'élément matériel consiste donc à augmenter les charges et/ou à réduire les recettes de l'entreprise. Cet élément doit être montré par les services des impôts en cas de contrôle. Ainsi, pour qu'il y ait fraude, il faut une infraction à la loi où le contribuable ne respecte pas ses obligations déclaratives, matérialisées par une omission ou insuffisance de déclaration, une dissimulation des sommes imposables, une organisation d'insolvabilité ou autres manœuvres de passation d'écriture fictives.

Cependant, ce comportement passif peut s'expliquer par erreur, un oubli ou tout simplement une négligence ou même une mauvaise interprétation de la loi. De ce fait, il n'y aura de fraude que si l'abstention du contribuable s'accompagne de circonstances qui peuvent laisser penser que son auteur avait « l'intention » de se soustraire illégalement à l'impôt.

B. Élément intentionnel

Il constitue l'élément le plus difficile à prouver dans l'infraction, c'est-à-dire que si le contribuable, à qui l'on reproche la fraude, l'a fait de manière délibérée, autrement dit de manière intentionnelle. A ce niveau, il y a lieu de faire la différence entre l'acte volontaire donc frauduleux et l'acte involontaire.

Il s'agit, alors, de distinguer, dans l'application de la loi fiscale, la bonne ou la mauvaise foi du contribuable, la bonne foi étant l'erreur involontaire (on parle également de simple erreur) et la mauvaise foi étant l'acte frauduleux.

« L'élément intentionnel détermine l'imputabilité de l'infraction ». Il faut, en effet, qu'il y est « une intention délibérée de fraude qui est l'élément moral caractérisé par la connaissance qu'avait l'auteur de l'infraction du caractère illicite de l'omission ou de la dissimulation »

Sur le plan juridique, ces deux éléments s'accompagnent par un élément légal dont le texte réprime l'acte considéré.

C. Elément légal

Ainsi un acte ne peut être considéré frauduleux, et non plus puni que s'il est défini, interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale. Cet élément résulte du principe de la légalité, qui constitue la garantie fondamentale. Il est traduit dans la législation Algérienne par l'article 303 du code des impôts directs qui même s'il ne définit pas expressément la fraude fiscale, détermine les sanctions qu'encourt un contribuable qui ne déclare pas ses revenus ou qui les déclare insuffisamment. Ces sanctions consistent :

Tableau 2.1. Sanctions légales du contribuable de la déclaration du revenu

Montant des droits éludés	Amendes	Emprisonnement
<100.000DA	50.000 à 100.000	/
De 100.000DA à 1 million DA	100.000 à 500.000	2 mois à 6 mois
De 1 million DA à 5 millions DA	500.000 à 2 millions DA	6 mois à 2 ans
De 5 millions DA à 10 millions DA	2 millions DA à 5 millions DA	2 ans à 5 ans
> 10 millions DA	5 millions DA à 10 millions DA	5 ans à 10 ans

Source : Art 13 de LF 2012

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

1.2. Manifestation et classification des formes de la fraude fiscale

1.2.1. Manifestation de la fraude fiscale

A. Dissimulation matérielle

La dissimulation matérielle de l'objet imposable est la forme la plus grossière de la fraude. Par exemple, la dissimulation des marchandises importées pour échapper aux droits de douane. Ainsi, la dissimulation matérielle consiste donc pour le contribuable qui font recours à la fraude, à cacher les éléments devant entrer dans la base d'imposition ; cette forme de fraude vise beaucoup plus l'assiette de l'impôt.

Chapitre II : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale

On entend par l'assiette de l'impôt, la base d'imposition c'est-à-dire la matière sur laquelle un taux sera appliqué. C'est une technique fiscale qui consiste à déterminer le montant de la matière imposable. Pour les impôts directs sur les revenus perçus au profit de l'État, l'assiette de l'impôt consiste à calculer le montant des revenus acquis par le contribuable au cours d'une période donnée, sur lequel un taux, un tarif pourra être appliqué. De cette définition découle l'idée selon laquelle l'impôt n'existerait que sur la base d'assiette. De ce fait, l'assiette est exposée à toutes sortes de manœuvres frauduleuses de la part des contribuables.

Quel que soit le mode d'évaluation de la matière imposable (évaluation par le contribuable, évaluation par les tiers), le contribuable est toujours animé d'une intention frauduleuse. Il fera tout pour minorer la base d'imposition. À côté de la dissimulation matérielle très élémentaire, il y a une autre forme de dissimulation plus élaborée qui est la dissimulation comptable.

B. Dissimulation comptable

Contrairement à la dissimulation matérielle, la dissimulation comptable est d'une forme beaucoup plus élaborée, pour les impôts établis sur déclaration et servant de base vérifications du fisc. Cependant, l'administration se méfie le plus souvent des fraudes comptables du fait de certaines entreprises qui pratiquent un double bilan pour échapper au fisc.

- **Pratique du double bilan**

Il arrive que le contribuable présente deux bilans pour un même exercice comptable et ce, dans le cas d'une complicité du commissaire aux comptes. D'une part, le contribuable présente au fisc, pour l'établissement des impositions le bilan fictif et d'autre part, il établit un bilan commercial reflétant la réalité des opérations effectuées par l'entreprise.

En Algérie, le système fiscal est déclaratif, ce qui revient au contribuable de déclarer lui-même le montant de son chiffre d'affaires ou de fournir à l'administration fiscale les documents comptables reflétant l'image de l'entreprise pour l'exercice concerné. Ces documents qui doivent être sincères, réguliers en la forme sont de nature à permettre à l'administration fiscale de définir la base de l'imposition sans aucune difficulté.

Cependant, il n'est pas rare de voir le contribuable se protéger en fraudant par la production d'une double comptabilité, une comptabilité minorée pour le fisc et une autre exacte pour lui-même.

Chapitre II : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale

La première comptabilité destinée au fisc est inexacte, car elle est caractérisée par des constatations mensongères. L'objectif recherché à travers le document est d'amener l'administration fiscale à croire en la véracité et en la sincérité des informations contenues dans le bilan. Ce qui permet évidemment au contribuable d'avoir moins de droits et taxes à payer.

Contrairement au premier, le second document est exact. Le bilan vrai et sincère retrace fidèlement l'image de l'entreprise, car le bilan est un tableau qui représente la situation d'une entreprise à un moment donné de son existence. Le bilan est la photographie de la situation financière d'une entreprise à un moment donné.

- **Minoration des recettes**

Pour pouvoir tromper l'administration fiscale, le contribuable peut simplement dans ses déclarations, réduire le montant des recettes qu'il a réalisées au cours de l'exercice fiscal. Ainsi en matière de minoration de recettes, deux méthodes doivent être distinguées :

- **Vente sans facture**

Le contribuable peut ainsi éviter la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). C'est la technique la plus ancienne, elle permet de ne pas faire entrer certaines affaires en comptabilité et de diminuer pour autant le chiffre d'affaires imposable. Cette méthode est souvent utilisée par certaines entreprises à l'intérieur desquelles les ventes se font par des bons de livraison qui sont des éléments non importants pour la détermination du chiffre d'affaires. Ce qui a pour conséquence immédiate l'allègement de la charge fiscale de ces entreprises.

- **Fausses factures**

Selon Cosson (1971, p.7), c'est un procédé plus élaboré engendré par la naissance de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il permet d'obtenir des opérations fictives pour lesquelles le redevable c'est procuré de fausses factures. Ce procédé a donné naissance à toute une industrie de fournisseurs de fausses factures permettant des déductions des taxes. Ils sont appelés dans le jargon des fraudeurs (taxis).

- **Majoration des charges**

Elle consiste pour l'entreprise à gonfler artificiellement ses charges pour bénéficier des faveurs fiscales. Cette pratique se réalise à travers les frais généraux, les amortissements et les provisions.

- **A travers les frais généraux**

Les frais généraux sont des charges d'exploitation correspondant aux dépenses effectivement supportées par l'entreprise. Elles ne sont déductibles que si elles ont été normalement et régulièrement supportées par l'entreprise. C'est par exemple le cas de certaines

entreprises qui sont souvent tentées de gonfler leurs frais généraux afin de faire échapper au fisc tout ou partie de leur bénéfice ainsi réalisé.

Dès lors, il appartient à l'administration fiscale de procéder au rejet systématique de tous les frais généraux, si ceux-ci ne sont pas normalement justifiés, car la tentative de frauder est grande lorsque les contribuables eux-mêmes jouissent d'une liberté dans la déclaration de leurs revenus au fisc. Ceux-ci sont souvent tentés en majorant leurs frais généraux afin d'échapper au paiement intégral de leurs impôts ou d'avoir moins de charges fiscales à supporter.

- **A travers les amortissements**

L'amortissement est une constatation comptable de la dépréciation ou d'obsolescence d'élément d'actif du bilan. C'est une déduction opérée sur le bénéfice pour tenir compte de la dépréciation des éléments d'actif du bilan. Ainsi, les fonds seront constitués pour pouvoir au moment opportun, fournir des nouvelles immobilisations (machines, matériel, etc.), en remplacement les anciens matériels dépréciés ou obsolètes.

La fraude fiscale à travers les amortissements n'est possible que lorsqu'une entreprise grossit fictivement le montant des amortissements sans adéquation réelle avec la dépréciation d'élément d'actif immobilisé.

En Algérie, l'amortissement pratiqué est dit linéaire. Il décrit la dépréciation des biens du jour au lendemain avec une annuité constante. C'est sur ce point que le Code des Impôts directs en son article 174 prévoit des redressements fiscaux dès lors que ces amortissements n'auront pas respecté le principe de l'annuité des taux légaux et la base de calcul.

- **A travers les provisions**

La provision est du point de vue comptable et fiscal, une somme prélevée sur les bénéfices d'un exercice fiscal pour pallier les pertes ou charges probables au futur. Ainsi, le fait de recéler des réserves dans les provisions constitue des manœuvres frauduleuses.

1.2.2. Classification des formes de la fraude fiscale

La fraude fiscale peut revêtir quatre formes : juridique, matérielle, géographique et selon le statut du fraudeur.

A. Classification juridique

- **Fraude légale**

Est considéré comme fraude légale lorsque le contribuable n'enfreint aucune loi, mais plutôt la détourne ingénieusement à sa faveur. Donc, son exercice reste légal tout en bénéficiant d'une réduction de sa charge fiscale. Exemple : effectuer une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation fiscale en vigueur.

- **Fraude illégale**

Elle consiste en la violation directe de la loi fiscale. Le contribuable commet une infraction flagrante en s'opposant en connaissance de cause à la loi, cette fraude est sévèrement condamnée.

B. Classification matérielle

- **Fraude simple**

La pratique de cette fraude très répandue est matérialisée par l'omission de déclaration de tout ou partie des éléments d'assiette ou de la matière imposable, soit des produits, des biens, des services, du revenu ou capital. C'est le défaut de dépôt de déclaration, la non déclaration d'un revenu ou d'un gain ou la non-inscription en comptabilité d'une vente, ou vente sans facture, ou bien la majoration des charges ou inscription des charges fictives.

La fraude simple induit une simple répression fiscale, sans sanctions pénales avec applications de majorations et amendes prévues par les différents codes fiscaux.

- **Fraude qualifiée**

On peut établir une distinction entre la fraude simple et la fraude qualifiée en disant qu'un contribuable peut frauder l'impôt en trempant délibérément les autorités, par exemple en soumettant sciemment une déclaration fiscale fallacieuse, ou en s'abstenant de déposer une déclaration fiscale.

Certains auteurs estiment qu'il y a fraude qualifiée quand elle résulte de manœuvres frauduleuses qui établissent la volonté d'éluder l'impôt. et selon l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées :

Chapitre II : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale

- ✓ La dissimulation ou la tentative de dissimulation, par toute personne sommes ou produits auxquels s'applique la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et plus particulièrement les ventes sans factures ;
- ✓ La production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit les dégrèvements, la remise, la décharge, ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée soit le bénéfice d'avantages fiscaux en faveur de certaines, catégories de redevable ;
- ✓ Le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre journal et au livre d'inventaire prévu par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu (il s'agit des exercices dont les écritures ont été arrêtées) ;
- ✓ Le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt et taxe dont il est redevable ;
- ✓ Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées.

En outre, et pour l'exercice du droit de visite, « sont notamment considérées comme pratiques frauduleuses :

- L'exercice d'une activité non déclarée ;
- La réalisation d'opérations d'achats et de ventes sans facture de marchandises quel que soit leur lieu de détention, de stockage et d'entreposage ;
- La délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
- La passation d'écritures inexactes ou fictives, sciemment dans les documents comptables dont la tenue est rendue obligatoire par le code commerce ;
- « Toute manœuvre visant l'organisation de son insolvabilité par un contribuable recherché en paiement d'impôts. ».²

C. Classification géographique

Il y a lieu de distinguer deux types de fraude selon ce critère :

² Art 36, Codes des Procédures Fiscales, éd 2012.

- **Fraude nationale**

Elle se passe à l'intérieur des frontières, les actes frauduleux ont lieu dans les limites de territoire. Le contribuable se trouve toujours en face des autorités fiscales de son pays.

- **Fraude internationale**

Celle-ci se caractérise par son champ d'action qui devient beaucoup plus large. En effet, la fraude comporte des manœuvres et des agissements visant à échapper aux prescriptions fiscales d'un ou de plusieurs pays.

Cette fraude porte atteinte aussi bien à la législation interne qu'aux conventions fiscales internationales.

2. Causes et conséquences de la fraude fiscale

2.1. Causes de la fraude fiscale

2.1.1. Existence d'une opportunité de fraude

La personnalisation de l'imposition pour prendre en compte la capacité contributive de tout contribuable mettant ainsi en œuvre le principe de l'égalité et de la justice devant l'impôt, ont amené à la généralisation de la technique déclarative et conséquemment à l'instauration d'un contrôle a posteriori de ces dernières. En effet, le système déclaratif est le seul système adapté pour établir l'impôt "moderne", compte tenu de la complexité des éléments qui servent de base à son calcul.

La plupart des impôts qu'ils soient directs ou indirects, qu'ils portent sur le revenu, les bénéfices, les mutations, le capital ou la dépense - s'établissent par voie de déclaration spontanée des bases d'impositions.

Les déclarations fiscales ainsi souscrites, sont présumées exactes et sincères jusqu'à ce que l'administration fiscale arrive à les mettre en doute en apportant les éléments et les preuves attestant de leurs inexactitudes.

Dès lors, des mutations de la technique fiscale découlent deux constats. Premièrement, le contribuable détient un avantage informationnel. Il connaît avec exactitude les sources de

ses revenus ainsi que les montants qu'il perçoit. Deuxièmement, l'administration ne pouvant allier personnalisation de l'imposition et recherche de la matière imposable, est donc en grande partie tributaire des informations véhiculées via la " déclaration " du contribuable.

De cette organisation découle donc une première opportunité de fraude pour le contribuable. En effet, celui-ci peut être tenté de profiter de cet avantage en terme d'information et en tronquant sa déclaration, réalisera une économie d'impôt.

2.1.2. Causes politiques et économiques

A. Causes politiques

Les systèmes fiscaux sont évolutifs, ils sont le reflet des caractéristiques culturelles, sociales et politiques de chaque pays. Ainsi, les structures fiscales diffèrent selon les pays mais également selon les périodes. Néanmoins l'évolution des systèmes fiscaux présente deux grandes tendances : une première de diversification et une seconde de complexification.

La création du système fiscal, comme l'illustre l'exemple des pays en développement, implique un mouvement de diversification des sources et types d'imposition en liaison avec le processus de développement économique.

L'enjeu fiscal s'explique, dans ce cas, par l'importance des besoins en ressources, et ce afin de promouvoir l'expansion économique du pays. Ainsi, se confrontent deux contraintes. La première correspond à une logique de prélèvement pour permettre l'intervention étatique. La seconde concerne la situation économique existante.

Les pays en voie de développement sont caractérisés par un degré élevé de fraude et par la faiblesse de leur administration fiscale. Les décideurs, vont penser d'adapter l'imposition à ces contraintes afin de mobiliser les fonds qui leurs font défaut, qui permettent de lever, à moindre coût, les ressources qui lui sont nécessaires.

B. Causes économiques

Ces causes se ramènent toutes à la même idée : le contribuable ne tente d'éluder frauduleusement l'impôt et de courir des risques que si la charge fiscale qu'il supporte excède sa capacité contributive.

- **Situation conjoncturelle**

L'influence de la conjoncture sur la fraude fiscale se manifeste dans la mesure où elle a une influence sur le phénomène de répression. En période d'expansion, le contribuable n'est guère incité à frauder car la situation économique lui permet de répercuter l'impôt ; en revanche, en période de récession économique, les commerçants n'ayant pas la possibilité de rejeter la charge de l'impôt sur leurs clients, ont tendance à l'éluder. C'est ainsi que pendant les périodes de récession on remarque une réaction plus hostile à l'impôt.

- **Situation individuelle**

La situation économique du contribuable à une grande influence sur son attitude vis-à-vis de l'impôt. Quelques situations difficiles telles que le cas de problèmes de trésorerie peuvent l'inciter à se soustraire à son devoir fiscal.

Selon Margairaz (1970, p. 10), le contribuable rationnel, conscient de la charge fiscale qu'il supporte, ne sera tenté de frauder que si l'impôt excède son revenu marginal, c'est-à-dire la proportion de son revenu qui sans l'impôt, il paraît utilisé à une satisfaction minimum.

C. Causes morales et psychologiques

La fraude fiscale traduit un affaiblissement de la moralité et que chez les la plupart des citoyens, la conscience fiscale est moins rigoureuse que la conscience morale.

- **Morale et impôt**

Souvent, on justifie l'attitude compréhensive des citoyens devant la fraude. Les arguments de cette attitude consistent au fait que l'Etat confisque le produit de l'activité privée et par la même porte atteinte à la propriété privée. De plus, plusieurs auteurs relèvent que la loi fiscale n'est pas dotée de la stabilité nécessaire ce que nuit aux impératifs de la justice et de la lutte contre la fraude fiscale.

- **Morale privée et morale publique**

Nous entendons ici par le terme de morale, le devoir du citoyen vis-à-vis de la collectivité. La morale privée règle les rapports entre les particuliers alors que la morale publique règle les rapports entre l'Etat et les citoyens. Seulement on remarque chez certains contribuables que l'égoïsme et l'intérêt personnel prévalent sur l'intérêt général ce qui les incite à frauder.

Plusieurs facteurs concourent à créer un climat psychologique favorable à la fraude fiscale.

- **Attitude devant l'impôt**

L'incivisme fiscal est un élément important dans la fraude fiscale. Il y a peu de contribuables qui se font une idée exacte de l'impôt et de l'ampleur des privilèges dont ils peuvent bénéficier grâce au prélèvement fiscal. De plus tout individu a un sentiment plus ou moins "allergique" vis-à-vis de l'impôt et ne répond jamais volontairement à ses obligations fiscales car selon lui les prélèvements auxquels il doit répondre sont toujours consacrés à un mauvais emploi fait par l'Etat.

- **Pression fiscale psychologique**

L'impôt suscite chez l'individu un ensemble de réactions psychologiques plus ou moins hostiles dont l'intensité dépend notamment de sa structure, de son assiette, de son importance ou de son mode de paiement et qui, à la limite, peut conduire à la fraude. Donc la manière dont le contribuable perçoit l'impôt dépend aussi de sa structure objective et d'un certain seuil de pression fiscale propre à lui et au-delà duquel il pense sérieusement qu'il n'est pas en mesure de la supporter et qu'il est par conséquent obligé de frauder.

« Le contribuable rationnel, conscient de la charge fiscale qu'il supporte, ne sera tenté de frauder que si l'impôt excède son revenu marginal, c'est-à-dire la proportion de son revenu qui sans l'impôt, il paraît utilisé à une satisfaction minimum ».

2.2. Conséquences de la fraude fiscale

L'étude des conséquences de la fraude fiscale permet de prendre conscience des effets nocifs du phénomène aussi bien au niveau l'Etat qu'au niveau de l'entreprise.

2.2.1. Au niveau de l'Etat

Les recettes de l'Etat sont constituées dans leur grande partie des recettes fiscales, d'où une manipulation intense de la fraude fiscale peut compromettre l'action de l'Etat. Pour combler ce manque dans le budget, l'Etat est conduit à recourir à certains moyens:

- Réduction des dépenses publiques, ce qui affectera la croissance économique ;

Chapitre II : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale

- Recours à l'emprunt extérieur pour combler le déficit. Le service de la dette risque ainsi de peser lourd sur le trésor.

La fraude fiscale décourage les efforts tendant à augmenter la production dans le sens que l'entrepreneur qui devait accroître sa valeur ajoutée par des méthodes perfectionnées de production hésite à agir par cette voie, dès le moment où il se rend compte des plus grands possibilités que lui offre la fraude fiscale.

La fraude fiscale fausse, aussi, la concurrence. En effet, l'entreprise qui fraude réduit dans des proportions variables son prix de revient, de plus la fraude lui permet de dégager des moyens de financement supplémentaire, ce qui permet à l'entreprise d'occuper une position privilégiée par rapport à ses concurrents plus honnêtes. D'où la fraude fiscale est une grave entrave à l'équité fiscale.

Tout cela ne peut que nuire à l'ensemble de la nation en empoisonnant non seulement le climat des affaires, mais encore l'atmosphère entre les classes sociales. Par la suite, les inégalités sociales s'aggravent, le sentiment de frustration se manifeste, l'anarchie et l'incivisme fiscal se développent.

2.2.2 Au niveau de l'entreprise

Au niveau de l'entreprise, la fraude fiscale présente des effets négatifs sur la crédibilité des états financiers et de l'information financière : les écritures comptables enregistrées en vue de camoufler le bénéfice et donc de prélever l'impôt font que les états financiers ne sont pas établis selon les règles et les principes comptables en vigueur. Ces derniers ne fournissent plus des informations sincères et régulières sur la situation de l'entreprise, et ne peuvent plus être utilisés comme outil de gestion.

La fraude fiscale a des conséquences, aussi à l'égard des bailleurs de fonds mais surtout les banques qui exigent une analyse financière du bilan de l'entreprise qui est normalement altéré. Par la suite, le fait de présenter une situation erronée dans le but de frauder le fisc peut priver l'entreprise d'un crédit susceptible de conditionner sa survie.

Les pratiques frauduleuses produisent des effets pervers et des conséquences désastreuses qui influent sur la situation financière, économique et sociale des citoyens :

2.2.3. Incidences économiques

La fraude fiscale engendre d'innombrables préjudices à l'économie par le manque à gagner qu'elle cause pour le trésor. Ce phénomène empêche l'impôt de jouer son rôle tant que régulateur et instrument d'intervention économique. Elle réduit la formation de l'épargne publique auquel recourt l'État pour réaliser ses projets et satisfaire ses exigences en matière de développement.

Aussi, la fraude fiscale fausse les jeux de la concurrence, elle permet aux contribuables de tirer le maximum de bénéfice, ce qui leur donne la possibilité de réduire les prix de revient des produits vendus en dessous des normes habituelles de ses concurrents ou réduire ses prix de vente pour être plus concurrentiels. En outre, la fraude fiscale décourage les efforts de production, pousse les entrepreneurs à profiter des possibilités que leur offre la fraude fiscale au lieu de réaliser des investissements et de perfectionner sa production.

Les résultats de la fraude peuvent être : la hausse des prix, émission monétaire, dévaluation de la monnaie, fuite du capital, inflation déclarée et déséquilibre de la balance des paiements, etc.

2.2.4. Incidences sociales

L'impôt tant que moyen de redistribution des richesses, influe sur la vie sociale des citoyens. Ce phénomène porte atteinte à la répartition équitable des charges publiques. De ce fait, il crée une véritable injustice en troublant l'atmosphère entre les classes sociales dont les habitudes et les possibilités de fraude sont inégales. Selon Cosson (1997), Les contribuables honnêtes se trouvent lésés par rapport aux autres qui se permettent de frauder créant chez eux un sentiment d'égoïsme et un désir de se livrer eux aussi à la fraude.

Il est à signaler aussi, que la fraude fiscale en déprimant le civisme, crée un esprit de désobéissance aux lois et incite le citoyen à violer toutes les réglementations et à vivre en contravention. Donc, la fraude ne fait que diminuer la satisfaction des besoins du citoyen, car avec une caisse moins pleine, l'État dépensera moins dans le domaine des infrastructures sociales, culturelles et éducatives.

2.2.5. Incidences financières

La fuite devant l'impôt réduit les recettes de l'État, le manque à gagner pour le trésor peut être constaté par la différence entre les recettes prévues et celles réalisées. Cette situation oblige l'État, pour réaliser son plan de développement à effectuer des impositions supplémentaires ou de recourir à l'endettement extérieur ou à l'émission monétaire qui sont nuisibles à l'économie.

En conclusion, se soustraire à l'impôt ne peut que compromettre les ressources financières du trésor et corrompre toute politique économique, sociale et financière.

De ce qui a été présenté on constate que malgré la diversité des causes de la fraude, les conséquences qui en résultent sont graves et ne peuvent être négligées, car à long terme, tout le monde est perdant, l'administration fiscale, l'État et le contribuable.

La fraude est un phénomène existant depuis l'antiquité, elle génère un déséquilibre financier entre les deux catégories de contribuables, et encourage celui qui paye ses impôts à frauder.

Malgré la diversité des manœuvres conduisant à fuir l'impôt, la fraude reste plus grave que les autres, car elle est dans l'illégalité aux yeux de la loi par la présence d'élément matériel et intentionnel.

Plusieurs moyens sont utilisés par les contribuables pour soustraire l'impôt, mais les plus fréquents en Algérie sont les ventes sans facture qui représente 80% des transactions commerciales selon la déclaration de Mr Mebtoul, économiste et expert international dans l'énergie. La production des fausses pièces, passation d'écritures inexactes et surtout l'activité informelle. Bien sûr que les contribuables fraudent pour s'enrichir, mais plusieurs raisons aussi les poussent à frauder. Malgré la diversité des causes de la fraude, les conséquences aussi restent nuisibles sur tous les niveaux et surtout pour les sociétés.

Chapitre III

*Essai D'évaluation D'un Cas
De Fraude Fiscale*

Chapitre III : Essai dévaluation d'un cas de fraude fiscale

Afin de comprendre le déroulement du contrôle fiscal et son rôle à la réduction des opérations frauduleuses, ce chapitre illustre un exemple d'une entreprise observée lors de notre stage au sein de la Direction des Impôts de la wilaya de Bouira.

Cette mise en application concerne une vérification de la comptabilité, sur place, exécutée sur une entreprise qui nous a permis de mieux saisir les aspects théoriques abordés dans les précédents chapitres et mieux comprendre la procédure du contrôle fiscal.

Ce présent chapitre comportera deux sections dont la première sera consacrée à la présentation du Centre des Impôts de la wilaya de Bouira (CDI) et le second portera sur l'étude de dossier d'un contribuable.

1. Missions et mise en place du CDI

1.1. Mise en place du CDI

Le CDI s'occupe des entreprises (sociétés et personnes physiques) relevant du régime réel d'imposition (à l'exception de celles relevant de la direction générale (DG), ainsi que des professions libérales. Sa compétence territoriale tend à correspondre autant que possible à celle de la Direction des Impôts de la Wilaya (DIW), sauf pour les grands centres urbains où le nombre de dossiers peut excéder 12000, d'où la création d'un ou de plusieurs autres centres. Il est également envisagé la création d'antennes de gestion pour les agglomérations éloignées dans le but d'éviter la multiplicité de centres de petite taille.

Le but derrière le lancement de ce projet est bien de développer le sens d'organisation et de responsabilité au sein de son personnel d'un côté, et de donner l'image aux contribuables d'une DGI tournée vers la transparence et l'efficacité d'un autre côté.

1.2. Mission du CDI

Le CDI est dédié aux PMI-PME et les professions libérales. Il gère l'ensemble des impôts des contribuables relevant de sa compétence sur la base d'un dossier unique regroupant toutes les informations relatives au contribuable, à l'exception de la taxe foncière qui reste, jusqu'à la création des services fonciers spécialisés, gérée par les inspections.

Il est envisagé, dans ce cadre, l'introduction d'une déclaration unique centralisant l'ensemble des affaires de tous les établissements auprès du siège ou du principal établissement,

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

avec la possibilité pour les petits redevables de déposer leurs déclarations trimestriellement à des échéances pouvant être fixées à des dates distinctes pour faciliter leur réception. Il est également à noter que dans le cas où le domicile fiscal du chef d'entreprise se trouve en dehors du ressort du centre, le CDI assure l'imposition provisoire de l'IRG du contribuable sur la base du résultat professionnel ou du revenu des dirigeants de sociétés qui sera imputée sur l'imposition définitive établie par l'inspection du lieu du domicile fiscal.

En effet le CDI est un service extérieur opérationnel de la Direction Générale des Impôts (DGI), il est directement rattaché à la DIW dans le but de renforcer les compétences de la Direction Régionale des Impôts (DRI). La stratégie de sa mise en œuvre des CDI consiste à une installation progressive en privilégiant les zones où sont concentrées les contribuables relevant du régime du réel. Ainsi, la première étape sera la mise en place du CDI pilote avant de procéder à leur généralisation sur le territoire national.

2. Objectifs, organisation et structures de CDI

2.1. Objectifs du CDI

- L'amélioration de la gestion et du contrôle des contribuables de moyenne importance relevant du régime du réel d'imposition, y compris les professions libérales;
- La mise en place d'un interlocuteur fiscal unique pour l'ensemble des contribuables relevant de sa compétence ;
- La diminution du nombre de services de base ;
- La modernisation des procédures.

2.2. Organisation et structures du CDI

Le centre des impôts comprend trois services principaux, une recette et deux services. Cette structure permet de bien répartir les tâches et organiser le travail de l'administration fiscale travaillant en synergie afin d'atteindre les objectifs assignés par l'administration centrale (Ministère des Finances et DGI) qui sont comme suit :

2.2.1. Service principal de gestion

Le service principal de gestion est chargé de:

- La prise en charge des dossiers fiscaux des contribuables relevant du centre des impôts, en matière d'assiette, de contrôle fiscal et du suivi des avantages fiscaux et de l'instruction préliminaire des réclamations ;

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

- La validation et la présentation au chef de centre, pour homologation, des rôles et titres de recettes, en sa qualité de délégué du directeur des impôts de wilaya ;
- La proposition d'inscription des contribuables au contrôle sur pièces et/ou à la vérification de comptabilité ;
- L'établissement des rapports périodiques, la consolidation des statistiques, la préparation des plans d'actions, l'organisation et harmonisation des travaux avec les autres services.

En plus de ces activités, le service principal de gestion gère:

- Le service de la fiscalité du secteur industriel ;
- Le service de la fiscalité du secteur du bâtiment et des travaux publics ;
- Le service de la fiscalité du secteur commercial ;
- Le service de la fiscalité du secteur des prestations de services ;
- Le service de la fiscalité du secteur des professions libérales.

A. Service principal du contrôle et de la recherche

Il a pour activités, citons:

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

Il gère:

- Le **service des fichiers et recoupements** qui est chargé de :
 - ✓ La constitution et la gestion du répertoire de sources locales d'informations et renseignements intéressant l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt.
 - ✓ La centralisation, le stockage et la restitution pour exploitation des données recueillies par les services concernés.
 - ✓ La prise en charge des demandes d'identification des contribuables.
- Le **service de la recherche de la matière imposable et fonctionnant en brigades** qui est chargé de :
 - ✓ L'établissement d'un programme périodique de recherche des informations fiscales au titre de la mise en œuvre du droit de communication.
 - ✓ La proposition d'inscription de contribuables au contrôle sur pièces et sur place, sur la base des informations et renseignements recueillis.
- Le **service des interventions et fonctionnant en brigades** qui est chargé de :

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

- ✓ La programmation et la réalisation d'interventions au titre de la mise en œuvre du droit d'enquête et du droit de visite, des contrôles à la circulation et, d'effectuer sur place tous constats nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt.
- ✓ La proposition de contribuables à la vérification de comptabilité ou au contrôle sur pièces, sur la base des informations et renseignements recueillis.
- Le **service du contrôle, fonctionnant en brigades** qui est chargé de :
 - ✓ La réalisation des programmes de contrôle sur pièces et sur place.
 - ✓ L'établissement des situations statistiques périodiques relatives à l'état d'exécution des programmes de contrôle et d'en évaluer le rendement.

B. Service principal du contentieux

Le service principal du contentieux est chargé de :

- L'instruction de tout recours contentieux et gracieux adressé au centre des impôts et découlant d'impositions, majorations, amendes ou pénalités opérées par ce dernier ainsi que les demandes de remboursement de précomptes-TVA.

- Le suivi des affaires contentieuses portées devant les instances judiciaires.

Il gère également :

- Le **service des réclamations** qui est chargé de :

✓ L'instruction des recours préalables tendant à l'annulation ou à la réduction des impositions, majorations et pénalités contestées et/ou à la restitution d'impôts, taxes ou droits payés à la suite de déclarations souscrites, de versements spontanés ou de retenues à la source opérés.

✓ L'instruction des demandes relatives au remboursement de précomptes TVA.

✓ L'instruction des recours préalables tendant à la contestation d'actes de poursuites ou de procédures relatives ou à la revendication d'objets saisis.

✓ Le traitement du contentieux de recouvrement.

- Le **service des commissions de recours et du contentieux judiciaire** qui est chargé de :

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

✓ L'instruction des recours relevant de la compétence des commissions de recours des impôts directs et de TVA et des commissions de recours gracieux.

✓ Le suivi, en relation avec le service concerné de la direction des impôts de wilaya, des recours et plaintes portées devant les instances judiciaires.

- Le **service des notifications et de l'ordonnement** qui est chargé notamment :

✓ La notification aux contribuables et aux services concernés, des décisions prononcées au titre des différents types de recours.

✓ L'ordonnement des annulations et de réductions accordées et l'établissement des certificats relatifs.

✓ L'établissement et la communication aux services concernés, pour prise en charge, des productions statistiques périodiques relatives au traitement du contentieux.

C. Recette

La recette se charge de :

- Procéder à la prise en charge des règlements effectués par les contribuables au titre des versements spontanés opérés ou de rôles généraux ou individuels émis à leur rencontre, ainsi que le suivi de leur situation en matière de recouvrement.

- Mettre en œuvre les mesures prévues par la législation et la réglementation en vigueur relatives au recouvrement forcé de l'impôt.

- Tenir une comptabilité conforme aux règles de la comptabilité publique et présenter à la Cour des comptes, les comptes de gestion établis.

Par ailleurs, elle gère également :

- Le service de la caisse.

- Le service de la comptabilité.

- Le service des poursuites.

- Le service des poursuites fonctionne en brigades.

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

D. Service d'accueil et d'information

Est chargé de:

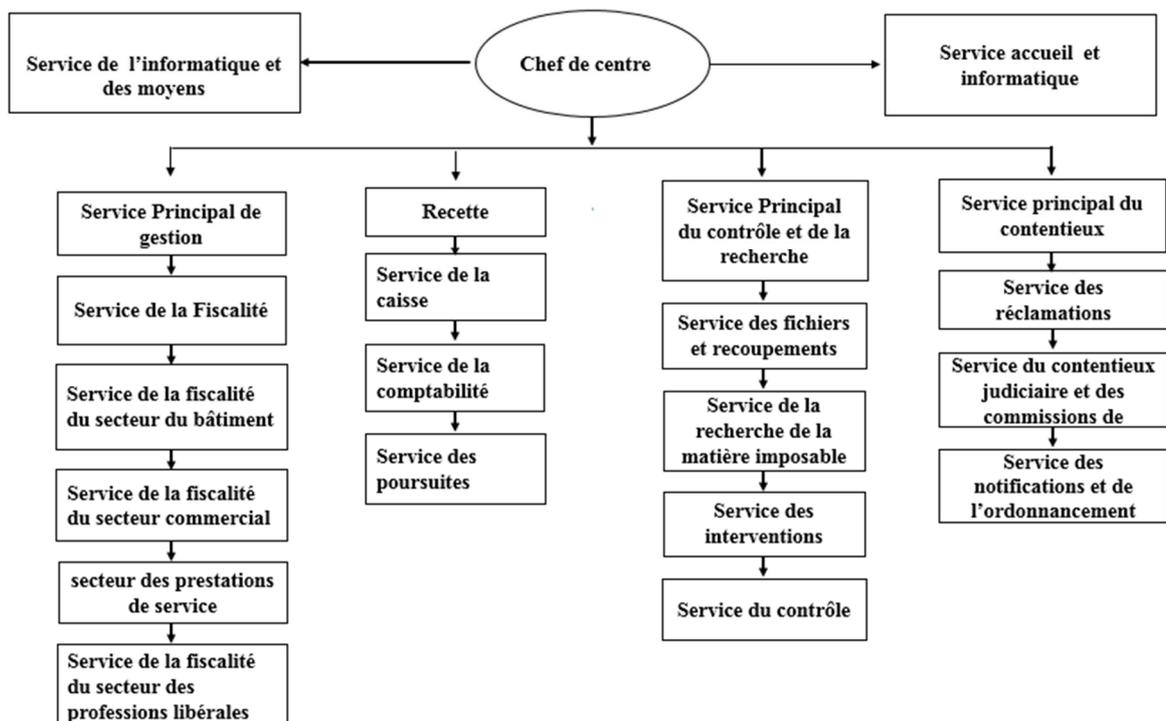
- L'organisation de l'accueil et de l'information des contribuables.
- La diffusion, à l'intention des contribuables relevant de la compétence du centre des impôts, d'informations sur leurs droits et obligations fiscales.

F. Service de l'informatique et des moyens

Est chargé de :

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

Figure 3.1. Schéma Organisationnel du CDI



Source: Document interne du CDI

3. Etude d'un dossier de contribuable

Le cas pratique étudié lors de notre stage au sein de la direction des impôts de la wilaya de Bouira concerne une entreprise de travaux d'électricité ETB-TCE.

La vérification a été effectuée suivant la procédure règlementaire se résumant par une notification primitive, une réponse à cette notification et une notification définitive. Cette étape s'est portée sur les exercices non prescrits 2014, 2015, 2016 et 2017 au titre des impôts et taxes auxquels l'entreprise est assujettie.

3.1. Préparation de la vérification

3.1.1. Notification primitive

Cette notification a pour objet de porter à la connaissance du contribuable, les bases d'imposition retenues au titre des exercices 2014, 2015, 2016 et 2017, par suite de la vérification fiscale de l'activité d'ETB-TCE.

3.1.2. Position fiscale

Compte tenu de la forme juridique de l'entreprise et de son activité exercée, elle est soumise aux impôts et taxes suivants :

- TAP conformément à l'article 217 à 230 du code des impôts directs et taxes assimilées.
- TVA conformément à l'article 02 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.
- IRG conformément à l'article 01 et 02 du code des impôts directs et taxes assimilées.
- IRG/salaires conformément à l'article 66 à 76 du code des impôts directs et taxes assimilées.

3.1.3. Procédure de vérification

La vérification comptable et fiscale de l'activité de l'entreprise s'est déroulée comme suit : après l'envoi d'un avis de vérification n°16/SDCR/BVFB/18 du 11/11/2018 remis le 22/11/2018 contre accusé de réception.

L'examen des documents et pièces comptables en la forme et dans le fond a fait ressortir les observations et anomalies suivantes :

A. En la forme

- Livre de paie renseigné au mois d'avril 2017.

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

- Livre centralisateur coté et paraphé le 20/09/2018; les écritures comptables centralisées annuellement pour l'exercice 2016, l'exercice 2017 non renseigné.

B. En le fond

- Stocks non détaillés pour l'ensemble des exercices vérifiés 2014, 2015, 2016 et 2017.
- Absence des factures de ventes et décomptes pour l'ensemble des exercices vérifiés 2014, 2015, 2016 et 2017.
- Achats comptabilisés globalement pour l'ensemble des exercices vérifiés 2014, 2015, 2016 et 2017.

❖ Pour l'exercice 2014

Tableau 3.1. Vérification des achats de l'exercice 2014

N°	Date	Libellé	HT	TVA (17%)	Observation
/	/	Divers achats	101.000	/	Absence de facture
288	26/03/2013	Brahim	83.520	14.198	Hors exercice
367	10/04/2013	Rebouh	77.000	13.090	Hors exercice
614	23/07/2013	Rebouh	77.000	13.090	Hors exercice
703	15/08/2013	Rebouh	66.000	11.220	Hors exercice
454	23/05/2013	Rebouh	66.000	11.220	Hors exercice
/	/	Achats Karim	34.752	5.907	Absence de facture
/	/	Divers achats	485.000	82.450	Absence de facture
/	/	Divers achats	402.000	68.340	Absence de facture
/	/	Divers factures	6.401.105	1.088.188	Absence de facture
TOTAL			7.793.377	1.307.703	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

Non justification des charges ci-après :

- services extérieures = 429.130DA
- impôts exigible sur résultat = 169.271DA

Non déclaration d'achats concernant la SARL XXX

- Achats recoupés = 1.283.500DA

Non déclaration d'achats concernant SARL XXX

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

- Achats recoupés = 322.400DA

Les achats recoupés non déclarés seront valorisés par un coefficient de marge brute de 1,20 (imposable en matière de l'IRG et taxable en TAP et TVA) dont le détail est illustré dans le Tableau 3.2.

Tableau 3.2. Bénéfice issu des achats recoupés et non déclarés

Elément	Montant des achats	Fournisseurs	Observation
Achat non déclaré	1.283.500	Sarl XXX	/
Achat non déclaré	322.400	Sarl YYY	/
CA non déclaré	1.605.900×1,20=1.927.080DA		La valorisation des achats recoupés non déclarés, pour l'exercice 2014 en appliquant un coefficient de marge brute de 1,20
Bénéfice non déclaré	1.927.080-1605.900=321.180	/	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

❖ Pour l'exercice 2015

Le Tableau 3.3. renvoie aux anomalies d'achat de 2015.

Tableau 3.3. Vérification des achats de l'exercice 2015

N°	Date	Libellé	HT	TVA (17%)	Observation
100	01/06/2015	SARL XXX	125.857	21.395	Réglée en espèces
300	20/07/2015	SARL XXX	160.000	27.200	Réglée en espèces
310	15/07/2015	SARL XXX	125.857	21.395	Réglée en espèces
320	02/07/2015	SARL XXX	882.000	149.940	Réglée en espèces
110	19/06/2015	SARL XXX	882.000	149.940	Réglée en espèces
150	14/06/2015	SARL XXX	504.000	85.680	Réglée en espèces
120	23/06/2015	SARL XXX	130.740	22.225	Réglée en espèces
TOTAL			/	477.775	

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

Conformément à l'article 30 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires (CTCA), le règlement en espèce ne doit pas dépasser 100.000DA. La discordance entre achats déclarés et comptabilisés et ceux contenant sur les factures d'achat (voir le Tableau 3.4.).

Tableau 3.4. Bénéfice à réintégrer

Elément	Montant (HT)
achat comptabilisé	18.435.718
Achat sur facture	17.801.339
Montant a réintégrer	634.379

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

La non justification des charges ci-après :

- Services extérieurs = 402.948DA (à réintégrer au bénéfice de l'exercice 2015)

❖ Exercice 2016

Le Tableau 3.3. renvoie aux anomalies d'achat de 2015.

Tableau 3.5. Vérification des achats de l'exercice 2016

N°	Date	Libellé	HT	TVA	Observation
115	08/05/2016	SARL XXX	973.000	165.410	Réglée en espèces
186	16/10/2016	SARL XXX	1.615.000	274.550	Réglée en espèces
289	20/11/2016	SARL XXX	1.014.130	172.401	Réglée en espèces
093	20/03/2016	SARL XXX	1.543.350	262.369	Réglée en espèces
092	24/04/2016	SARL XXX	498.915	138.365	Réglée en espèces
125	08/06/2016	SARL XXX	629.600	107.032	Réglée en espèces
03	03/01/2016	SARL XXX	894.400	152.048	Réglée en espèces
TOTAL			/	1.272.175	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

Les charges non justifiées :

- Bon pour = 309.008DA
- Autres services extérieurs = 208.933DA

Les charges non justifiées (517.941.DA) seront réintégrées au bénéfice de l'exercice 2016.

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

❖ Exercice 2017

Taxes sur achats non justifiées pour un montant de 1.940.763DA

“Compte tenu de ce qui précède votre comptabilité a été maintenue néanmoins les anomalies relévées feront l'objet de régularisation fiscale par méthode de réintégration.”.

Taxes sur l'activité professionnelle

Les chiffres d'affaires imposables à la TAP sont déterminés par la valorisation des achats recoupés et non déclarés, pour l'exercice 2014, en appliquant un coefficient de la marge brute de 1.20. Les observations sont indiquées dans le Tableau 3.6. Quant aux exercices 2015, 2016 et 2017, les CA déclarés sont maintenus. Conformément aux articles 217 à 230 et 193-1 du code des impôts directs.

Tableau 3.6. Situation de la taxe sur l'Activité Professionnelle

Libellé	2014	2015	2016	2017
Achats non déclarés	1.605.900	/	/	/
Coefficient de la marge brute	1.20	/	/	/
CA non déclarés	1.927.080	/	/	/
CA déclarés ou imposé	11.910.818	18.408.184	10.699.137	10.464.475
CA reconnu	13.837.898	18.408.184	10.699.137	10.464.475
Différences	1.927.080	/	/	/
Taux	02%	/	/	/
Droits	38.541	/	/	/
Pénalités (10%)	3.854	/	/	/
TOTAL à payer	42.395	/	/	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par CDI

Bénéfice

Pour la reconstitution du bénéfice net, il y a lieu de réintégration au bénéfice déclaré le montant du bénéfice relatif à valorisation des achats recoupés et non déclarés, pour l'exercice 2014. De plus, le montant des achats de marchandises et leurs factures non présentées et factures comptabilisées hors exercice pour 2014. Le montant des charges non justifiées pour les exercices 2014, 2015 et 2016. Conformément aux articles 169, 193-1 et 104 du code du CDI.

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

Le Tableau suivant présente l'IRG.

Tableau 3.7. Impôt sur le revenu global (IRG)

Libellé	2014	2015	2016	2017
Bénéfice issu des achats recoupés et non déclarés	321.180	/	/	/
Factures non présentées et achats comptabilisé hors exercices	793.377	634.379	/	/
Services extérieurs	429.130	402.948	517.941	/
Bon pour	/	/	309.008	/
Impôts exigible sur résultat	169.271	/	/	/
-Déduction en cascade TAP	38.541	/	/	/
TOTAL à réintégrer (rehaussements)	8.674.417	1.037.327	826.949	/
Bénéfice Imposé	257.086	397.161	304.288	78.260
Base IRG reconnue	8.931.530	1.434.488	1.131.237	78.260
Rehaussements	8.674.417	1.0370.327	826.949	/
Droits	2.966.609	311.198	242.514	/
Pénalités	741.652	77.799	60.628	/
TOTAL à payer	3.708.21	388.997	303.142	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

IRG / salaires

La vérification et le pointage des différentes déclarations, et en comparaison avec le livre de paie, ainsi que le pointage avec les fiches de paie donnent une situation régulière pour l'ensemble des années vérifiées (2014 à 2017). Conformément aux articles 68 à 76 du CIDTA, 12-80 à 130 du CIDTA.

Taxes sur le chiffre d'affaires

De par votre activité d'entrepreneur des travaux d'électricités et bâtiments, vous étiez redevable obligatoirement à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 17% sur vos encaissements totaux ou partiels de 2014 à 2017 en vertu des dispositions des articles 14 à 15, 21 et 116-1 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

Le chiffre d'affaires imposé pour l'exercice 2014 est inférieur à celui reconnu. Quant aux exercices 2015, 2016 et 2017, ces derniers sont maintenus.

Aussi, le pointage des taxes sur achats et le rapprochement aux déclarations G50, pour l'ensemble des années vérifiées a donné la situation suivante et ce ;

Tableau 3.8. Taxe sur achats à réintégrer

Libellé	2014	2015	2016	2017
T /Achats Reconnues	720.341	2.656.297	540.528	Néant
T/Achats G50	2.028.044	3.134.072	1.812.703	1.940.763
T/A à réintégrer	1.307.703	477.775	1.272.175	1.940.763

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

Situation TVA

Conformément aux articles 29 et 30 du code taxes sur le chiffre d'affaire. Le tableau:

Tableau 3.9. Situation de la taxe sur le chiffre d'affaire

Libellé	2014	2015	2016	2017
CA Reconnu	13.837.898	18.408.184	10.699.137	10.464.475
CA déclarés	11.910.818	18.408.184	10.699.137	10.464.475
Différences	1.927.080	/	/	/
Taux	17%	17%	17%	19%
Droits TVA/CA	327.603	/	/	/
T/A à réintégrer	1.307.703	477.775	1.272.175	1.940.763
Droits Nets	1.635.306	477.775	1.272.175	1.940.763
Pénalités (25%)	408.826	119.443	318.043	485.190
TOTAL à payer	2.044.132	597.218	1.590.218	2.425.953

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI.

3.2. Notification définitive

Suite aux observations formulées dans votre réponse du 02/01/2019 parvenue au service le 15/01/2019, dont vous contestez les bases d'imposition, assises à votre encontre, suite à la vérification de comptabilité ,pour la période du 01/01/2014 au 31/12/2017, et ce après la

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

notification des résultats de redressement qui vous a été remise en main propre en date du 05/12/2018.

Points soulevés, selon votre réponse : sont présentés dans le tableau ci-après.

Année	Observation
2014	<ul style="list-style-type: none">- Les factures d'achats de l'exercice 2013, comptabilisé en 2014, car elles sont parvenues en 2014.- Les factures d'achats non présentées, des tentatives de récupération de leurs duplicatas auprès des divers fournisseurs sont opérées mais ces derniers tardent à nous les envoyer
2015	<ul style="list-style-type: none">- La discordance entre les achats déclarés et ceux contenant aux factures dont la différence est de 634.379DA, une facture sous forme de bon de livraison d'une valeur de 600.000DA n'a pas été remise au préalable.- Les charges du service extérieur d'un montant de 402.948DA, sont justifiées par les bons.
2016	<ul style="list-style-type: none">- Les factures d'achats réglées en espèces concernant le fournisseur SARL AZBARA, seront justifiées.- Les charges du service extérieur d'un montant de 517.941DA sont justifiées par les bons d'un montant de 309.008DA et 208.932DA représente le compte autre charges dont les pièces justificatives.
2017	<ul style="list-style-type: none">- Toutes les pièces justificatives des taxes sur achats pour l'exercice 2017 sont présentées

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

Après étude et analyse de votre réponse, nous tenons à vous répondre comme suit :

Année	Observation
2014	<ul style="list-style-type: none">- Les factures d'achats de l'exercice 2013, ne peuvent pas être comptabilisé en 2014 et ce suite au principe comptable de séparation des exercices, donc l'anomalie reste maintenue.- En l'absence des factures d'achats retenues non présentée initialement, l'anomalie reste maintenue.- Après examen de relevé bancaire il s'avère que le montant du 429.130DA représente des charges de commissions bancaires donc il y a lieu d'abandonner la présente anomalie.

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

	<ul style="list-style-type: none">- Concernant la marge brute de 20% retenue initialement pour la valorisation des achats non déclaré, constitue une marge raisonnable donc la présente anomalie reste maintenu.
2015	<ul style="list-style-type: none">- En l'absence des factures d'achats, la discordance entre les achats déclarés et ceux contenant aux factures dont la différence est de 634.379DA, demeure non justifiée.- Le montant de 402.948DA représentant des charges de service extérieur nu peuvent être justifiées que par des factures en bonne et due forme et non pas par des bons pour, de ce fait l'anomalie reste maintenue
2016	<ul style="list-style-type: none">- Les factures d'achats réglées en espèces dont leur montant ttc supérieur à 100.000DA, la TVA /achats correspondante n'est pas déductible et ce conformément à la disposition de l'article 30 du CTCA.- Après analyse du montant de 309.008DA il s'avère qu'il est inclus dans les charges des services extérieur pour un montant de 517.941DA, donc il a été réintègre a deux reprises, de ce fait il est utile d'abandonner le redressement y correspondant.
2017	<ul style="list-style-type: none">- Le montant des taxes sur achats de l'exercice 2017 de 1.940 .763DA il est justifié est ce après rapprochement de ce dernier avec le montant des taxes sur achats contenant dans les factures d'chats présentées, donc il y'a lieu d'annuler le rappel en matière de TVA/Achats pour l'exercice2017.

En définitive, nous vous informons que les bases initialement proposées seront rectifiées.

➤ **En la forme**

- Livre de paie renseigné jusqu'au mois d'avril 2017.
- Livre centralisateur coté et paraphé le 20/09/2018, les écritures comptables centralisées annuellement pour l'exercice 2016, l'exercice2017 non renseigné.

➤ **Dans le fond**

- Stocks non détaillé, pour l'ensemble des exercices vérifiés 2014, 2015,2016et2017.
- Absence des factures de ventes et décomptes pour l'ensemble des exercices vérifiés 2014,2015, 2016 et 2017

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

- Achats comptabilisés globalement pour l'ensemble des exercices vérifiés 2014 ,2015 2016 et 2017

Exercice 2014

1. Achats

N°	Date	Libellé	HT	TVA	Observation
/	/	Achats d'outil	101.000	/	Absence de facture
288	26/03/2013	Brahim	83.520	14.198	Hors exercice
367	10/04/2013	Rebouh	77.000	13.090	Hors exercice
614	23/07/2013	Rebouh	77.000	13.090	Hors exercice
703	15/08/2013	Rebouh	66.000	11.220	Hors exercice
454	23/05/2013	Rebouh	66.000	11.220	Hors exercice
/	/	Achats Karim	34.752	5.907	Absence de facture
/	/	Divers achats	485.000	82.450	Absence de facture
/	/	Divers achats	402.000	68.340	Absence de facture
/	/	Divers factures	6.401.105	1.088.188	Absence de facture
Total			7.793.377	1.307.703	

1. Non justification des charges ci-après :
 - impôts exigible sur résultat = 169.271DA
2. Non déclaration d'achats concernant la SARL XXX pour l'exercice 2014 .Achats recoupés = 1.283.500DA
3. Non déclaration d'achats concernant POUR l'exercice 2014 achats recoupés =322.400DA

Les achats recoupés non déclarés seront valorisés par un coefficient de marge brute de 1,20 (imposable en matière de l'IRG et taxable en TAP et TVA) dont le détail comme suit :

Elément	Montant des achats	fournisseur	Observation
Achat non déclaré	1.283.500	SARL XXX	La valorisation des achats recoupés non déclarés, pour l'exercice 2014 en appliquant un
Achat non déclaré	322.400	Sarl XXX	
Total	<u>1.605.900</u>		
CA non déclaré	1.605.900×1,20=<u>1.927.080 DA</u>		

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

Bénéfice déclaré	non	1.927.080-1.605.900=<u>321.180 DA</u>		coefficient de marge brute de 1,20
-------------------------	------------	--	--	---

Toutes les anomalies citées dans la notification primitive sont maintenues sauf services extérieurs sont justifiés d'un montant de 429.130DA.

Exercice 2015

1. Achats

N°	Date	Libellé	HT	TVA	Observation
100	08/06/2015	SARL XXX	125.857	21.395	Réglée en espèces
300	27/07/2015	SARL XXX	160.000	27.200	Réglée en espèces
310	22/07/2015	SARL XXX	125.857	21.395	Réglée en espèces
320	19/07/2015	SARL XXX	882.000	149.940	Réglée en espèces
110	08/06/2015	SARL XXX	882.000	149.940	Réglée en espèces
150	07/06/2015	SARL XXX	504.000	85.680	Réglée en espèces
120	06/06/2015	SARL XXX	130.740	22.225	Réglée en espèces
TOTAL			/	477.775	

Discordance entre les achats déclarés et comptabilisés et ceux contenant sur les factures d'achat :

-Achat sur factures = 17.801.339HT

-Achats comptabilisés = 18.435.718HT

-Différence = **6.34.379DAHT** (différence à réintégrer au bénéfice de l'exercice 2015).

Non justification des charges ci-après :

-services extérieurs = 402.948DA

Toutes les anomalies citées dans la notification primitive sont maintenues

Exercice 2016

1. Achats

N°	Date	Libellé	HT	TVA	Observation
108	08/05/2016	SARL XXX	973.000	165.410	Réglée en espèces

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

196	16/10/2016	SARL XXX	1.615.000	274.550	Réglée en espèces
264	20/11/2016	SARL XXX	1.014.130	172.401	Réglée en espèces
064	20/03/2016	SARL XXX	1.543.350	262.369	Réglée en espèces
098	24/04/2016	SARL XXX	498.915	138.365	Réglée en espèces
125	08/06/2016	SARL XXX	629.600	107.032	Réglée en espèces
		SARL XXX	894.400	152.048	Réglée en espèces
TOTAL			/	1.272.175	

Charges non justifiées

- Autres services extérieurs = 517.941DA

Compte tenu de ce qui précède votre comptabilité été maintenue néanmoins les anomalies relèves feront l'objet de régularisation fiscale par méthode de réintégration

- Les chiffres d'affaires imposables a la TAP, sont déterminés par la valorisation des achats recoupés et non déclarés, pour l'exrcice2014 en appliquant un coefficient de la marge brute de 1.20, quant aux exercices 2015, 2016 et 2017, les CA déclarés sont maintenus

Toutes les anomalies citées dans la notification primitive sont maintenues.

Exercice 2017

L'anomalie du montant des taxes sur achat de 1.940.763DA est justifiée.

Compte tenu de ce qui précède, votre comptabilité a été maintenue néanmoins les anomalies relevées feront l'objet de régularisation fiscale par méthode de réintégration.

Les chiffres d'affaires imposables a la TAP, sont déterminés par la valorisation des achats recoupés et non déclarés, pour l'exrcice2014 en appliquant un coefficient de la marge brute de 1.20, quant aux exercices 2015, 2016 et 2017, les CA déclarés sont maintenus. Le tableau suivant renvoie à toutes ces remarques.

Tableau 3.10. Situation de la taxe sur l'activité professionnelle

Libellé	2014	2015	2016	2017
Achats non déclarés	1.605.900	/	/	/
Coefficient de la marge brute	1.20	/	/	/

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

CA non déclarés	1.927.080	/	/	/
CA reconnu	113.837.898	18.408.184	10.699.137	10.464.475
CA déclarés ou imposé	11.910.818	18.408.184	10.699.137	10.464.475
Différences	1.927.080	/	/	/
Taux	02%	/	/	/
Droits	38.541	/	/	/
Pénalités	3.854	/	/	/
TOTAL à payer	42.395	/	/	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI cf. aux articles 217 à 230 et 193-1 du CID.

Bénéfice

Pour la reconstitution du bénéfice net ,il y a lieu de réintégration au bénéfice déclaré le montant du bénéfice relatif a valorisation des achats recoupés et non déclarés ,pour l'exercice 2014, le montant des achats de marchandises et leurs factures non présentées et factures comptabilise hors exercices pour 2014 , le montant des charges non justifiés pour les exercices 2014, 2015, 2016. Le Tableau 3.10. Renvoie à l'IRG.

Tableau 3.11. Impôt sur le revenu global (IRG)

Libellé	2014	2015	2016	2017
Bénéfice issu des achats recoupés et non déclarés	321.180	/	/	/
Factures non présentées et achats comptabilisé hors exercices	7.793.377	634.379	/	/
Services extérieurs	/	402.948	517.941	/
Impôts exigible sur résultat	169.271	/	/	/
Déduction en cascade TAP	38.541	/	/	/
TOTAL à réintégrer (rehaussements)	8.245.287	1.037.327	517.941	/
Bénéfice Imposé	257.086	397.161	304.288	78.260
Base IRG reconnue	8.502.373	1.434.488	822.229	78.260
Rehaussements	8.245.287	1.037.327	517.941	/
Droits	2.816.413	311.198	149.811	/
Pénalités	704.103	77.799	22.471	/

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

TOTAL à payer	3.520.516	388.997	172.282	/
---------------	------------------	----------------	----------------	---

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI cf aux articles 104,169-1 et 193-1 CDI

IRG /Salaires (Articles 68 à 76 du CIDTA, 128 à 130 du CIDTA)

La vérification et le pointage des différentes déclarations, et en comparaison avec le livre de paie, ainsi que le pointage avec les fiches de paie donnent une situation régulière pour l'ensemble des années vérifiées (2014 à 2017).

Taxes sur le chiffre d'affaires

De par votre activité d'entrepreneur des travaux d'électricités et bâtiments, vous êtes redevable obligatoirement à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 17% sur vos encaissements totaux aux partiels de 2014 à 2017 en vertu des dispositions des articles 14-a, 15, 21 et 116-1 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Le chiffre d'affaires imposé pour l'exercice 2014 est inférieur à celui reconnu, quant aux exercices 2015, 2016 et 2017, ces derniers sont maintenus.

Aussi le pointage des taxes sur achats et le rapprochement aux déclarations G50, pour l'ensemble des années vérifiées (2014 à 2017) a donné la situation suivante dans le tableau 3.11.

Tableau 3.12. Taxe sur achats a réintégré

Libellé	2014	2015	2016	2017
T /Achats Reconnues	720.341	2.656.297	540.528	1.940.763
T/Achats G50	2.028.044	3.134.072	1.812.703	1.940.763
T/A à réintégrer	1.307.703	477.775	1.272.175	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI

Situation taxe sur chiffre d'affaire (TCA) (conformément aux articles 29 et 30 du code taxes sur le chiffre d'affaire) est présentée comme suit:

Tableau 3.13. Situation en matière de TCA

Libellé	2014	2015	2016	2017
CA Reconnu	13.837.898	18.408.184	10.699.137	10.464.475
CA déclarés	11.910.818	18.408.184	10.699.137	10.464.475

Chapitre III : Essai D'évaluation D'un Cas De Fraude Fiscale

Différences	1.927.080	/	/	/
Taux	17%	17%	17%	19%
Droits TVA/CA	327.603	/	/	/
T/A à réintégrer	1.307.703	477.775	1.272.175	/
Droits Nets	1.635.306	477.775	1.272.175	/
Pénalités	408.826	119.443	318.043	/
TOTAL à payer	2.044.132	597.218	1.590.218	/

Source : établi par nos soins selon les documents fournis par le CDI, cf. aux articles 12, 7, 14, 29, 30 et 116 du code de TCA.

Comme nous l'avons présenté, les vérificateurs procèdent à notifier définitivement les bases d'imposition retenues, et l'établissement d'un rôle individuel de régularisation. Nous constatons d'après cette vérification que l'entreprise dispose d'une bonne moralité fiscale du fait de sa bonne coopération avec l'administration fiscale.

Conclusion
Générale

Conclusion Générale

Le contrôle fiscal joue un rôle important dans la réduction de la fraude fiscale, sachant que la fiscalité ordinaire est considérée comme une richesse secondaire après la fiscalité pétrolière.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales nécessite la mise en œuvre des mécanismes et des pratiques capables de cerner les déperditions fiscales, et donc, d'atténuer les pertes en matière de recettes fiscales. Une telle mission de contrôle doit être accompagnée d'une mise en place d'un système de gestion fiscale efficace nécessitant des outils de travail modernes en matière de recouvrement.

A travers notre travail, nous avons pu répondre et confirmer nos deux hypothèses. En effet, l'attitude à l'égard de la fraude fiscale dépend de la mentalité individuelle du contribuable. De plus, le contrôle fiscal s'est vu comme un indicateur efficace pour déceler l'acte frauduleux depuis notre cas illustratif auprès du CDI de Bouira.

Durant notre stage au niveau du centre des impôts de la wilaya de Bouira nous avons constaté une insuffisance des dossiers contrôlés et devant être proposés en vérification de comptabilité suite à des anomalies (maques de pièces justificatives). Le nombre de contribuables non localisés demeure important, ce qui montre une faiblesse des informations concernant les dits contribuables au niveau du comité de coordination. Le non renouvellement et l'absence de renforcement des vérificateurs (brigades mixte de contrôle).

Pour prévenir la fuite de l'impôt, c'est-à-dire faire face à la fraude fiscale, nous pouvons mettre en lumière certaines suggestions, notons : 1) la mise en place d'un système d'information et de coordination entre les différentes structures permettant de déceler à temps toute tentative de fraude ; 2) Renforcer les investigations auprès d'institutions, administrations et organismes publics ou privés détenteurs d'informations d'ordre fiscal intéressant les dossiers programmés (par exemple, les commissaires aux comptes et les consultants fiscaux) ; 3) Doter l'administration fiscale des moyens matériels nécessaires pour permettre à son personnel d'être motivé et efficace ; 4) offrir des conditions attractives de rémunération et de carrière pour l'ensemble des personnels employés à l'administration fiscale et améliorer les conditions de travail; et, 5) améliorer les rapports du contribuable à l'administration fiscale et les sensibiliser, l'informer de ses obligations envers l'Etat et l'inciter à s'acquitter correctement et volontairement de ses obligations.

Conclusion Générale

La réalisation de ce mémoire n'a malheureusement pas été facile vu le manque d'ouvrages et revues traitant le contrôle fiscal et la fraude fiscale. La durée du stage pratique étant un moi est loin d'être suffisante comparée avec la richesse et l'importance de notre thème de recherche. En bref, la lutte efficace contre la fraude fiscale renvoie à l'approfondissement de la réforme globale, donc un Etat de droit et une bonne gouvernance (une profonde moralisation de la société) reposant sur le savoir, et les entreprises compétitives devant tenir compte tant des mutations mondiales (mondialisation) que des transformations sociales, économiques et politiques internes.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

Bienvenu, J. et Lambert, T. (2003). *Droit fiscal*. France: presses universitaires de France.

Lambert, T. (1991). *Contrôle fiscal*. Paris: PUF.

Lassouag, K. (2007). *Cours de contrôle fiscal*. IEDF.

Dziri, M. (2011). *Le contrôle fiscal et la gestion d'une entreprise en Algérie*. Birt: Alger.

Maillet-Baudrier, A. et Anne, M. (2007). *Normes comptables internationales IAS/IFRS*. Paris: Foucher.

Sahraoui, A. (2011). *Comptabilité financière*. Alger: copyright berti.

Beltrame, P. (1987). *L'impôt*. Paris: Hachette livre.

Cosson, J. (1971). *Les industrielles de la fraude fiscale*. Paris: Seuil.

Dassesse, M. (1995). *Droit fiscal ; principes généraux et impôt sur les revenus*. Bruxelles: Bruyant.

Margairaz, A. (1970). *La fraude fiscale et ses succédanés*. Suisse: Vaudoise Aigle .

Marchesson, J. (2004). *Procédures fiscales*. Paris: Dalloz.

Masser, R. (1990). *La notion de l'évasion fiscale ou droit interne français*. Paris: Lgdj.

Textes législatif et réglementaire

Code du commerce (Art 12)

CPF (Art 18, Art 38)

CIDTA (Art 326)

Code des impôts directs. (Art 190-1, 131 bis/3, 19-4).

Charte du contribuable vérifié, MF/DGI, édition 2003, p 12, p18

Guide du vérificateur de la comptabilité. (p17, p37, p39, p43)

Code des Procédures Fiscales, éd. 2012. (Art 20-4, Art 43, Art 36)

Code des procédures Fiscales, éd. 2009 (Art 18-1, Art 20-1, Art 21-1)

Annexes

Annexe 1

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21
Imp. Officielle (2004)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE SETIF

Notification primitive de redressement suite à la vérification de comptabilité

Référence N° : .../2016

Lettre avec
A.R

A **SARL ALPHA ETB TCE**
Entreprise de travaux bâtiments
SIDI AICH- Bejaia

Le : .../.../2016

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N°.... /16 du .../.../2016. Vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du .../.../2016 au .../.../2016 au titre des exercices : **2012, 2013,2014 et 2015**. Se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : **TAP, TVA, IBS, IRG/RCM, IRG/Salaires et Droits de timbre**.

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposées dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des procédures fiscales).

La présente notification comporte (.....) feuillets, y compris celui-ci.

Veillez agréer, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le chef de Brigade

CHEF DE BRIGADE

Noms et Grades des vérificateurs

NP vérificateur 01

NP vérificateur 02

Annexe 2

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

المالية

وزارة

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

.....

.....

Référence N°:

Lettre avec A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive

Suite à la vérification de comptabilité

(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du
et du..... en réponse à la notification de redressement N° du et la
notification complémentaire / rectificative N°..... du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes

Annexe 2

Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

**Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs**

Annexe 3

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

IDENTIFIANT FISCAL

Direction générale des impôts

CODE TERRITOIRE

.....

CODE ACTIVITE

.....

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° /

Entreprise vérifiée :.....

Brigade de vérification n°.....

Activité :.....

Agents vérificateurs :.....

Annexe 3

B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE

(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :

5°/ Décision proposée par la D.R.I :

Table des matières

Table des matières

Introduction	1
Chapitre I : Aperçu conceptuel du contrôle fiscal	3
1. Aperçu théorique du contrôle fiscal	3
1.1. Définition et raison du contrôle fiscal	4
1.1.1. Raison du contrôle fiscal	4
1.2. Formes du contrôle fiscal	6
1.2.1. Contrôle en cabinet	6
1.2.2. Contrôle approfondie (contrôle sur place)	7
2. Cadre juridique du contrôle fiscal	10
2.1. Pouvoir de l'administration fiscale	10
2.1.1. Moyens du contrôle	10
2.1.2. Droits de l'administration	11
2.2. Garanties et obligations du contribuable vérifié	12
2.2.1. Garanties en matière de contrôle fiscal	13
2.2.2. Obligations de contribuable	15
3. Préparation et déroulement de la procédure de vérification	16
3.1. Programme et déroulement de la vérification	17
3.1.1. Programme de vérification	17
3.1.2. Déroulement de la vérification	19
3.2. Appréciation générale de la comptabilité	27
3.2.1. Acceptation de la comptabilité	27
3.2.2. Rejet de la comptabilité	28
3.2.3. Reconstitution des bases d'imposition	28
3.3. Procédures de redressement	29
3.3.2. Les procédures de redressement unilatérales	30
3.4. Travaux de fin de vérification	31
3.4.1. Notification de résultat	31
3.4.2. Opérations de clôture de contrôle	32
3.4.3. Émission d'un rôle de régularisation	33
3.4.4. Droits aux recours	33
Chapitre II : Cadre Organisationnel De La Fraude Fiscale	35
1. Cadre conceptuel de la fraude fiscale	35
1.1. Définition et éléments constitutifs de la fraude fiscale	36
1.1.1. Définition de la fraude fiscale	36
1.1.2. Éléments constitutifs de la fraude fiscale	36

1.2. Manifestation et classification des formes de la fraude fiscale	38
1.2.1. Manifestation de la fraude fiscale	38
1.2.2. Classification des formes de la fraude fiscale	42
2. Causes et conséquences de la fraude fiscale	44
2.1. Causes de la fraude fiscale	44
2.1.1. Existence d'une opportunité de fraude	44
2.1.2. Causes politiques et économiques	45
2.2. Conséquences de la fraude fiscale	47
2.2.1. Au niveau de l'Etat	48
2.2.2. Au niveau de l'entreprise	48
2.2.3. Incidences économiques	49
2.2.4. Incidences sociales	49
2.2.5. Incidences financières	50
Chapitre III : Essai dévaluation d'un cas de fraude fiscale.....	51
1. Missions et mise en place du CDI.....	51
1.1. Mise en place du CDI	51
1.2. Mission du CDI.....	51
2. Objectifs, organisation et structures de CDI	52
2.1. Objectifs du CDI.....	52
2.2. Organisation et structures du CDI	52
2.2.1. Service principal de gestion	52
3. Etude d'un dossier de contribuable	57
3.1. Préparation de la vérification.....	57
3.1.1. Notification primitive	57
3.1.2. Position fiscale.....	57
3.1.3. Procédure de vérification.....	57
A. En la forme.....	57
B. En le fond.....	58
3.2. Notification définitive.....	63
CONCLUSION	72

Résumé

Au bout de près d'une vingtaine d'année , L'Algérie est engagée dans une politique dite « keynésienne » de relance économique et de soutien à la croissance, dans le but d'augmenter les exportations hors hydrocarbures et diminuer fortement les importations .

L'objectif de notre travail est de démontrer que les plans de relance économique lancés et mise en œuvre ont des retombés négatives sur le commerce extérieur c'est-à-dire les plans de relance économique ont échoué à diminuer les importations et augmenter les exportations et diversifier l'économie national, la vérification de nos hypothèses de départ ce sont avérées confirmées.

Mots Clés : plans de relance économique, commerce extérieur, diversification, importations