



UNIVERSITÉ ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA

**FACULTÉ DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE
GESTION**

DÉPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion

Spécialité : Comptabilité et Finance

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème :

Le contentieux fiscal : Etude et analyse

Cas du recours au préalable

Elaboré par :

Bouda Lynda

Sous la direction de :

Docteur MEKHMOUKH Sakina

Membre de jury :

Président : Docteur DJEMAI

Examineur : Docteur KHERBACHI Sonia

Rapporteur : Docteur MEKHMOUKH Sakina

Année universitaire : 2019/2020



Remerciements

Remerciement

Tout d'abord je tiens à remercier dieu, le tout puissant, qui m'a donné la force et la patience d'accomplir ce travail.

Je voudrais exprimer ma profonde gratitude à M^{me} Meskhoukh.S, et la remercier vivement pour la patience et la disponibilité dont elle a fait preuve, durant la période de mon encadrement, malgré les difficultés rencontrées.

Mes remerciements chaleureux et anticipés vont aux membres du jury qui ont consacré une partie de leurs temps pour examiner et juger mon travail.

Je ne saurais oublier de remercier le corps enseignant du département SEGEC pour leurs efforts fournis, en particulier Mr Maamri.M qui m'a guidé, orienté et encouragé tout au long de mon cursus universitaire.

Enfin, je tiens à remercier particulièrement mes parents qui m'ont accordé la liberté d'action et la patience nécessaire pour la réalisation de ce travail ainsi qu'à ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'achèvement de ce mémoire.

BOUDA LYNDIA



Dédicaces

Dédicace

À mes chers parents, sources de mes joies, secrets de ma force, vous serez toujours le modèle.

À mon cher petit frère, Je te dédie ce travail avec tous mes vœux de bonheur, de santé et de réussite dans tes études.

À mes grands-parents, à mes oncles et tantes, qui m'ont toujours soutenu et encouragé.

À mes très chères cousines, à ma chère Lisa qui est plus qu'une cousine, une sœur.

À mes chers amis, et tous ceux qui me sont proches et chers.

BOUDA LYNDIA



Liste des abréviations

Liste des abréviations

AC: Administration centrale.

BIC: Bénéfice industriel commercial.

BNC: Bénéfice non commercial.

CA: Chiffre d'affaire.

CC: Code de commerce.

CDI: Centre des impôts.

CF: Contrôle formel.

CII: Code des impôts indirects.

CIDTA: Code des impôts directs et des taxes assimilées.

CPF: Code des procédures fiscales.

CPI: Centre des proximités des impôts.

CSP: Contrôle sur pièces.

CTCA: Code des taxes sur le chiffre d'affaire.

DGE: Directeur des grandes entreprises.

DGI: Direction général des impôts.

DIW: Directeur des impôts de wilaya.

EPIC: Etablissement publics à caractère industriel et commercial.

EURL: Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée.

IBS: Impôts sur le bénéfice des sociétés.

IFU: Impôt forfaitaire unique.

IRG: Impôt sur le revenu global.

LF: Loi de finance.

LPF: Livre des procédures fiscales.

MDC: Montant des droits contestés.

NIF: Numéro d'identification fiscale.

RI : Rôle individuel.

SARL: Société à responsabilité limitée.

SCF: Système comptable financier.

SNC: Société en nom collectif.

SPTCX: Service principal du contentieux.

SPG: Service principal de gestion.

SRP: Service recours préalable.

SPA: Société par action.

TAP: Taxe sur activité professionnelle.

TIC: Taxe intérieure de consommation.

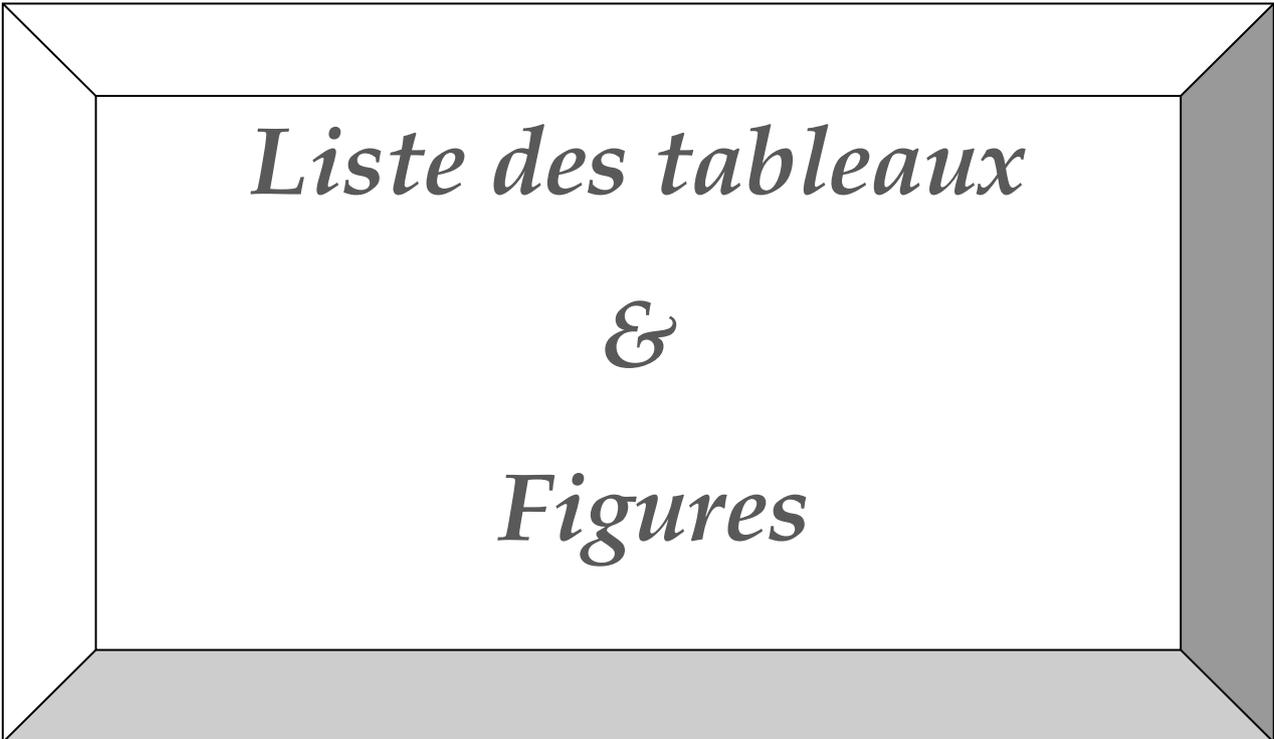
TPP: Taxe sur les produits pétroliers.

TVA: Taxe sur la valeur ajoutée.

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

VC: Vérification de comptabilité.

VPC: Vérification ponctuelle de comptabilité.



Liste des tableaux

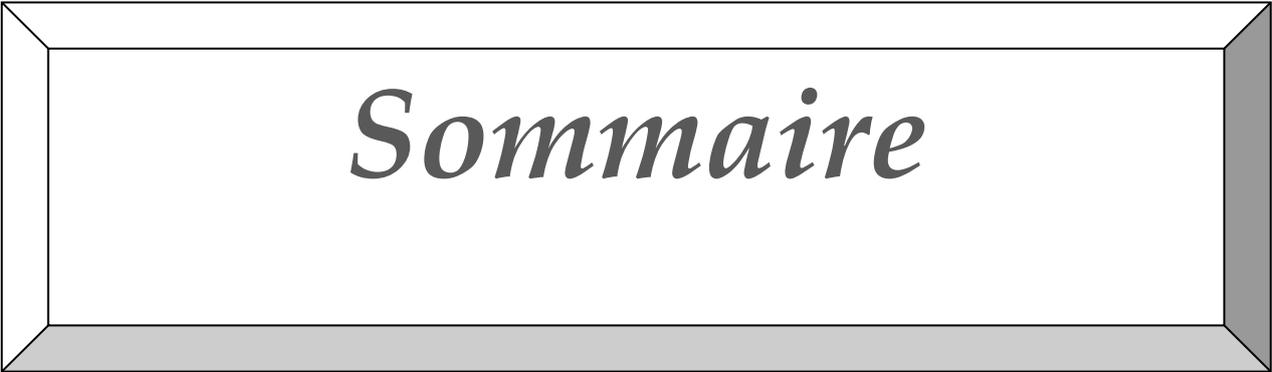
&

Figures

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux		
Tableau N°01	Barème progressif annuel de l'IRG	11
Tableau N°02	La distinction entre le CSP, VC, VP	23
Tableau N°03	Délai de présence sur place pour VC	31
Tableau N°04	Récapitulatif des délais de réclamations	47
Tableau N°05	Délai pour statuer sur les réclamations contentieuses	55
Tableau N°06	Prise en charge du contentieux par les commissions compétentes	62
Tableau N°07	Taux de traitement d'affaires réalisées dans les délais par le CDI de Bejaïa en 2018, en fonction de l'origine des impositions contestées	75
Tableau N°08	Taux de traitement d'affaires réalisées dans les délais par le CDI de Bejaïa en 2019, en fonction de l'origine des impositions contestées	76
Tableau N°09	Les décisions prononcées par origine des impositions contestées pour l'année 2018	79
Tableau N°10	Les décisions prononcées par origine des impositions contestées pour l'année 2019	80
Tableau N°11	Notification des décisions	86
Tableau N°12	Service chargé de la notification de la décision	86
Tableau N°13	Identification des impositions contestées	88
Tableau N°14	Les encaissements relatifs au contribuable	90
Tableau N°15	Total des dégrèvements	91
Tableau N°16	Calcul des dégrèvements	92
Tableau N°17	Calcul des dégrèvements total après réception des pièces justificatives	94

Liste des figures		
Figure N°01	Le système fiscal Algérien	10
Figure N°02	Les formes du contrôle fiscal	18
Figure N°03	Schéma général du contrôle sur pièces (CSP)	20
Figure N°04	Evolution du taux de traitement du recours au préalable dans les délais par le CDI de Bejaïa pour l'année 2018 et 2019 en fonction de l'origine des impositions contestées	77
Figure N°05	Evolution de la nature des décisions prononcées par le CDI de Bejaïa pour l'année 2018 et 2019	81
Figure N°06	La gestion de la requête contentieuse	82
Figure N°07	La destination et le traitement de la requête	87



Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre I: Généralité sur la fiscalité algérienne et le contrôle fiscal.....	05
Section 01: Aperçu sur le système fiscal Algérien.....	05
Section 02: Généralités sur le contrôle fiscal.....	14
Section 03: Cadre juridique, organisationnel du contrôle fiscal.....	24
Chapitre II: Le contentieux fiscal: aspects et procédures.....	39
Section01: Aspects théoriques sur le contentieux fiscal.....	39
Section02: Phase administrative du contentieux fiscal.....	44
Section 03 : Phase juridictionnelle du contentieux fiscal.....	62
Chapitre III: Recours au préalable : procédure et traitement	72
Section 01: Présentation de l'organisme d'accueil CDI de Bejaïa.....	72
Section 02: Situation du contentieux fiscal au CDI de Bejaïa, pour la période 2018 et 2019.....	74
Section 03: Procédure du contentieux fiscal : illustration par un cas au sein du CDI de Bejaïa	82
Conclusion générale.....	96
Bibliographie.	
Annexes.	
Table des matières.	



Introduction

générale

Introduction générale

I. Objet de la recherche

La fiscalité est l'un des leviers les plus importants de la politique économique jouant un rôle déterminant dans la gestion des dépenses publiques de l'État. L'impôt présente une ressource indispensable et obligatoire pour alimenter le trésor public ; Ceci dit, tout État est contraint d'avoir un système fiscal performant du moment que l'essentiel de ses recettes dépend de la performance de ce dernier. Ce système, est constitué de l'ensemble des règles, lois et mesures régissant le domaine fiscal d'un pays. De par cette importance accordée à la fiscalité, elle doit donc constituer l'une des préoccupations majeures non seulement des pouvoirs publics mais aussi des citoyens contribuables.

En Algérie, le système fiscal, incarne une philosophie d'égalité et d'équité à l'égard du contribuable, visant à asseoir une fiscalité plus douce et équitable. Cette philosophie se traduit notamment par la mise en place de mesures d'assouplissement et d'allègement de la charge fiscale, jugée parfois trop importante, permettant ainsi de développer des instruments permettant essentiellement l'élargissement de l'assiette d'impôt à travers l'adaptation des taux de prélèvements d'une part, et l'application de plus de rigueur et sévérité quant aux contribuables peu respectueux envers leurs obligations fiscales d'autre part. Selon cette deuxième logique, le pouvoir de contrôle fiscal, dont la finalité est la recherche des redevables défaillants et l'analyse des éléments déclarés en vue de l'établissement de l'assiette et de la liquidation de l'impôt constitue donc le seul instrument mis à la disposition de l'administration fiscale pour vérifier et détecter la fraude lors des déclarations d'impôt. Toutefois, il ne manque pas de soulever, assez souvent, des conflits opposant l'administration fiscale au contribuable, appelé « Le contentieux » ce qui fait d'elle un sujet de critique. L'origine de ce contentieux est souvent due à une mauvaise application des lois en vigueur quant à la détermination de la base imposable lors d'une fraude réellement constatée, ou suite à une erreur ou omission du contrôleur fiscal lors de sa vérification, incitant ainsi le contribuable à contester le contenu du rapport du contrôle dont il est sujet, ou simplement par mesure de rectification de la part de l'administration fiscale elle-même.

Donc le contentieux vise toute procédure engagée, soit après contestation du contribuable, soit à l'initiative de l'administration, ayant pour objet la réparation d'erreur dans l'application de la loi, en matière de détermination des bases d'impositions ou de liquidation

de l'impôt. C'est ce qu'on appelle le « contentieux de l'imposition », par opposition au « contentieux de recouvrement » où le contribuable ne discutera pas le principe ou le montant de l'imposition, mais la régularité d'une poursuite engagée à son encontre pour le contraindre à s'acquitter de ses obligations envers le trésor.

II. Problématique

À la lumière de ce qui est avancé ci-haut, il nous paraît judicieux, et surtout très utile, de procéder à l'étude du phénomène du contentieux fiscal dans le cadre de l'économie Algérienne. Cette dernière souffrant, non seulement de son caractère rentier dépendant en grande partie des recettes pétrolières, mais aussi par la fraude et l'évasion fiscale qui pèsent énormément sur les dépenses publiques du pays. À cet égard, l'administration fiscale Algérienne doit faire face à ce phénomène, et ce, en essayant d'instaurer un climat de confiance et surtout de transparence poussant le contribuable lui-même à devenir plus conscient de ses droits et des voies juridiques lui permettant de les réclamer. Cette option accordée au contribuable (le contentieux) peut donc constituer une solution pour la fraude et l'évasion fiscale, car avant l'instauration de cette réforme, le principe était « payé avant de réclamer », ce qui mettait le contribuable sous une pression le poussant à se tourner vers la fraude ou l'évasion fiscale.

De ce qui précède, un questionnement principal autour de la capacité, ainsi que l'efficacité de l'administration fiscale Algérienne à faire face au phénomène du contentieux fiscal. Ceci constitue donc la finalité de notre recherche qui consiste en un essai de réponse à la problématique suivante : « **Le système fiscal algérien est-il efficace dans sa gestion du contentieux fiscal ?** »

Pour pouvoir répondre à notre problématique, il nous semble plus opportun de s'interroger sur les éléments qui la constituent. En effet, ceci nous conduit à aborder notre problématique suivant les trois questionnements secondaires suivants :

- En quoi résulte le contentieux fiscal ?
- Les différentes possibilités accordées par la législation fiscale au profits des contribuables, dans la phase administrative, sont-elles suffisamment appuyées pour leur garantir un traitement équitable ?

A partir de notre problématique, et afin de délimiter le cadre de notre recherche, nous avons fixé quelques réponses préalables à nos questions secondaires qu'on tentera de vérifier tout au long de ce travail de recherche :

H01 : Le contentieux fiscal regroupe l'ensemble des litiges nés de l'action de l'administration fiscale qui est le contrôle fiscal ;

H02 : Les différentes possibilités accordées par la législation fiscale aux profits des contribuables, dans la phase administrative sont efficace pour la sauvegarde des droits des contribuables, et garantir un traitement juste et équitable en phase contentieuse.

Cette étude trouve son intérêt dans le fait qu'elle aidera à mieux comprendre et à bien maîtriser, tant sur le plan théorique que pratique, les mécanismes du contentieux fiscal au sein de l'administration fiscale algérienne mais aussi à préconiser des axes permettant son amélioration.

Comme toute étude à caractère scientifique, l'objectif de notre recherche est d'essayer de comprendre un phénomène à travers des démarches scientifiques et objectives qui nous permettront d'expliquer son fonctionnement qui est dans notre cas « le contentieux fiscal ».

Les recettes fiscales constituent la composante la plus essentielle des ressources de l'Etat. Nous comprenons donc aisément toute l'importance accordée par l'administration fiscale aux déclarations du contribuable. Elle usera de tous les droits dont elle dispose pour recouvrer le maximum d'impôt. Mais pour arriver à cet objectif l'administration commet des erreurs voire même des abus. De même, elle peut être confrontée à des contribuables malhonnêtes ou tout simplement ignorant leurs obligations. Ce dysfonctionnement génère des litiges qui peuvent aboutir à des contentieux.

Incontestablement, le recours contentieux est une garantie pour les contribuables contre les erreurs et les abus du fisc. En outre les lois fiscales changent continuellement et sont parfois confuses. L'administration se charge alors de les éclaircir par des circulaires qui interprètent souvent la loi en sa faveur et les impose au contribuable. Ce dernier est en droit de manifester son désaccord contre toutes ces pratiques par le recours contentieux. Il est de plus en plus conscient qu'il n'est pas en position de faiblesse et qu'il aura gain de cause s'il est honnête.

III. La méthodologie de la recherche :

L'étude en question constitue un essai de compréhension d'un phénomène qui connaît un foisonnement dans la réalité managériale en Algérie, nous poursuivons une démarche hypothético-déductive grâce à laquelle on se fixe quant à nos hypothèses préétablies. La poursuite de cette approche nous a aussi amené à opter pour une approche d'analyse descriptive où on a privilégié, la partie théorique, des lectures croisées des publications scientifiques, les ouvrages portant sur la revue littérature de la fiscalité, du contrôle et du contentieux fiscal, les mémoires et les thèses, ainsi que les références officielles de la fiscalité proposées par le ministère à travers la direction générale des impôts à l'instar du code des impôts directs et taxes assimilées, le code de la taxe sur le chiffre d'affaires, le code des procédures fiscales, les guides fiscaux, guide de l'investisseur, guide vérificateur et les circulaires notes d'application, et les sites internet. Par ailleurs, et dans la partie pratique nous avons suivis une démarche analytique, qui consistera à l'analyse d'une étude de cas du contentieux fiscal.

IV. Le plan de restitution:

Pour atteindre les objectifs de cette recherche, nous avons estimé qu'il était opportun de scinder notre mémoire en trois chapitres, dont chacun d'entre eux sera scindé à son tour en trois (03) sections.

Le premier chapitre : s'intitule *Généralité sur la fiscalité Algérienne et le contrôle fiscal*, sera dédié à un aperçu sur le système fiscal Algérien, et nous présenterons le contrôle fiscal tout en exposant son cadre juridique, organisationnel.

Le deuxième chapitre : portera le titre *Aspects et procédures du contentieux fiscal*, sera consacré à la présentation de l'aspect théorique du contentieux fiscal, sa phase administrative, et enfin, sa phase juridictionnelle.

Le troisième chapitre : nous présenterons recours au préalable : illustration par un cas au sein du CDI de Bejaïa, dans lequel on présentera dans un premier moment l'organisme d'accueil qui est le CDI de la wilaya de Bejaïa, puis on présentera l'étude et analyse statistique du contentieux fiscal, et en dernier lieu, on procèdera à l'étude de cas portant sur les procédures du contentieux fiscal en Algérie.

Chapitre 1:

Généralités sur la fiscalité algérienne et le contrôle fiscal

Chapitre 1 : Généralités sur la fiscalité algérienne et le contrôle fiscal

Les recettes fiscales constituent une composante essentielle des revenus du trésor public. Toutefois, les contribuables penchent toujours vers le non-paiement de leur charge fiscale, ce qui a obligé l'administration fiscale de mettre en place des mécanismes, à savoir le contrôle fiscal.

Dans ce chapitre, il sera préférable de traiter le système fiscal algérien dans la première section. Quant à la deuxième section, elle sera consacrée aux généralités sur le contrôle fiscal. Enfin, la troisième section sera retracée au cadre juridique, organisationnel du contrôle fiscal.

Section01 : Aperçu sur le système fiscal Algérien

L'histoire de l'État se relève indissociable de celle de l'impôt. En effet, l'impôt était depuis toujours au centre de tous les débats économiques, politiques et sociaux, il est considéré également comme un outil indispensable à la création de la richesse et à la redistribution des revenus.

Dans ce contexte, nous essayerons d'apporter plus d'éclaircissements sur la fiscalité algérienne à travers l'étude de l'évolution du système fiscal algérien dans le temps. Par la suite, nous essayerons de cerner la notion de l'impôt, sa définition, ses fonctions, ainsi que les principales impositions.

1. Définition de la fiscalité et son évolution en Algérie

Le système fiscal algérien a connu une certaine évolution qui a été marqué notamment après l'indépendance.

1.1. Définition de la fiscalité

L'origine du mot fiscalité, vient du mot latin « fiscalis, lui-même issu de fiscus, qui veut dire panier à argent, trésor public, trésor impérial »¹.

¹<http://www.toupie.org/dictionnaire/Fiscalite.htm>, consulté le 05/10/2020 à 21 :39.

Pour A. TOUALIT & K. CHEHRIT, la fiscalité désigne « l'ensemble de lois règlements, et pratiques relatifs à l'impôt »².

J. PECOUP considère que « La fiscalité est l'ensemble des prestations pécuniaires requises des particuliers par voie d'autorité à titre définitif en vue de la couverture des charges de l'Etat et des collectivités locales »³.

Enfin, « La fiscalité est un ensemble des règles juridiques et administratives, qui organisent la perception des différents types d'impôts et taxes, au profit de l'Etat et des collectivités locales »⁴.

Pour résumé, la fiscalité représente l'ensemble de prélèvements opérés par voie de contrainte par les pouvoirs publics afin de se procurer des recettes et couvrir les charges (dépenses), ces prélèvements sont répartis selon la capacité contributive des contribuables.

1.2. Evolution de la fiscalité en Algérie

Le système fiscal algérien n'a pas cessé d'évoluer à travers le temps et a connu plusieurs étapes, principalement :

1.2.1. Le système fiscal de l'indépendance jusqu'à la réforme 1992

Le départ des français et l'arrêt brusque de la croissance avaient entraîné des bouleversements économiques et sociaux. Pour cela, l'un des soucis des autorités, depuis le recouvrement de l'indépendance, était de conformer le système fiscal aux objectifs de développement et aux structures sociales et économiques du pays.

Avant, il y'avait une multitude d'impôts avec une multitude de taux, selon chaque secteur d'activité. Il fallait donc aborder le problème par ordre de priorité, c'est à dire reconstituer l'administration fiscale et lutter contre la chute brutale des recettes pour limiter le déficit budgétaire. Les études de réforme ont commencé à partir de 1986.

² A. TOUALIT & K. CHEHRIT, Petit Dictionnaire de l'impôt et de la fiscalité, Edition GAL (Grand-Alger-Livres), Alger, 2003, P 11.

³ J. PECOUP, Précis de droit fiscal, Edition DUNOD, Paris, 1985, P05.

⁴A. RICHARD, Revue de la réforme fiscale, institut supérieur de gestion et de planification, Bordj El Kifan, Alger, 1992, P2.

Le besoin urgent et immédiat de se procurer des ressources financières et la nécessité d'améliorer la situation sociale des citoyens ont poussé le législateur à dresser une structure fiscale qui se caractérise par la distinction classique entre impôts directs et impôts indirects.

1.2.2. La grande réforme de 1992 et le système fiscal actuel

« La réforme fiscale engagée dès 1992 a permis de modifier profondément le système fiscal algérien et de développer des instruments visant l'élargissement de l'assiette d'impôt, à travers l'adaptation des taux de prélèvement et des actions de lutte contre les pratiques frauduleuses, qui se sont fortement développées à la faveur des nouvelles données du marché, induites par la modification du cadre législatif et réglementaire régissant notamment le commerce extérieur et le contrôle des prix ».⁵

La mise en œuvre de cette réforme a connu trois (03) importants changements :

- La mise en place d'impôts universels : l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS), l'Impôt sur le Revenu Global (IRG), la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ;
- L'unification des services locaux et des dossiers fiscaux (Impôts Directs et Taxes sur le Chiffre d'Affaires) ;
- La simplification et l'uniformisation des procédures de déclaration et de paiement des impôts et taxes (introduction de la déclaration fiscale G50).

Actuellement, la structure fiscale algérienne est composée de six (06) codes en vigueur :

- Le Code des Impôts Directs et des Taxes Assimilées (CIDTA), prévu par l'ordonnance N°76-101 du 9 décembre 1976 ;
- Le Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires (CTCA), prévu par l'ordonnance N°76- 102 du 9 décembre 1976 ;
- Le Code de l'Enregistrement, prévu par l'ordonnance N°76-105 du 9 décembre 1976 ;
- Le Code des Procédures Fiscales (CPF), prévu par la loi N°01-21 du 22 décembre 2001 ;
- Le Code du Timbre, prévu par l'ordonnance N°76-103 du 9 décembre 1976 ;

⁵ Lettre d'information mensuelle « La fraude fiscale », La lettre de la D.G.I (Direction Générale des Impôts » N°004, Ministère des finances, Direction Générale des impôts, Février 2002, P 01.

- Le Code des Impôts Indirects (CII), prévu par l'ordonnance N°76-104 du 9 décembre 1976.

Tous ces codes sont modifiés chaque année par la loi de finances, ce qui n'est pas de nature à faciliter la tâche à leurs utilisateurs.

2. Définition et fonction de l'impôt

L'impôt est considéré comme les plus anciennes et importantes ressources de l'Etat et il couvre la majorité des dépenses de cette dernière.

2.1. Définition de l'impôt

L'impôt est défini par l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE) comme « un prélèvement obligatoire et sans contrepartie effectuée par l'Etat ».

Pour P. BELTRAME, l'impôt peut être défini comme : « une prestation pécuniaire, requise des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opère, par voie d'autorité, un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique ».⁶

L'auteur français J. GASTON précise que « L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ».⁷

De sa part, L. MEHL considère que « L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques et morales de droit privé et, éventuellement, de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'Etat et des autres collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique ».⁸

A partir des définitions citées, quatre (04) caractéristiques importantes de l'impôt peuvent être déduites :

⁶ P. BELTRAME, « La fiscalité en France », 19^{ème} édition, Hachette, Paris, 2013, p09.

⁷ J. GASTON, DROIT FISCAL, SHP Editions, 1^{ère} édition, Alger, 2014, P 06.

⁸ L. MEHL et P. BELTRAME, Sciences et techniques fiscales, Presse Universitaire de France (PUF) première Édition, Paris, 1984, P15.

- L'impôt est une prestation pécuniaire: l'impôt est un prélèvement en argent du revenu ou de la richesse des personnes physiques et morales ;
- L'impôt est obligatoire : le contribuable a l'obligation de payer sans pouvoir donner lui-même, de manière individuelle, son accord sur l'existence de l'impôt et sur la détermination du versement qui sera exigé de lui ;
- L'impôt est définitif : L'impôt n'appelle aucun remboursement, il représente un sacrifice définitif du contribuable au profit de l'Etat et des collectivités territoriales et se distingue de l'emprunt émis par l'Etat ;
- L'impôt est sans contrepartie: le versement de l'impôt ne comporte aucune contrepartie directe (absence de contrepartie au sens juridique) : il n'y a aucune corrélation directe entre les sommes versées par le contribuable et la quantité ou la nature des services publics (gratuits) consommés par ce dernier.

2.2. Les fonctions de l'impôt

L'impôt a trois types de fonctions essentielles : une fonction économique, une fonction financière et une fonction sociale.

2.2.1. Fonction financière

C'est la fonction la plus classique de l'impôt, ce dernier doit servir à la mobilisation des ressources financières nécessaires à la couverture des dépenses publiques de l'Etat et des collectivités locales. Ex : frais liés à l'existence même de l'Etat et la protection de la nation (polices, santé, éducation, défense nationale) ...etc.

De même, ils tendent de plus en plus à financer par l'impôt les équipements d'infrastructures économiques et sociales.

2.2.2. Fonction économique

L'Etat peut encourager ou décourager l'investissement et l'évolution d'un secteur d'activité ou d'un autre à travers les avantages fiscaux tel que l'exonération partielle ou totale du paiement des impôts ou bien la mise en place d'une forte fiscalité.

Donc, l'impôt joue un rôle crucial dans l'orientation des activités économiques et de la consommation.

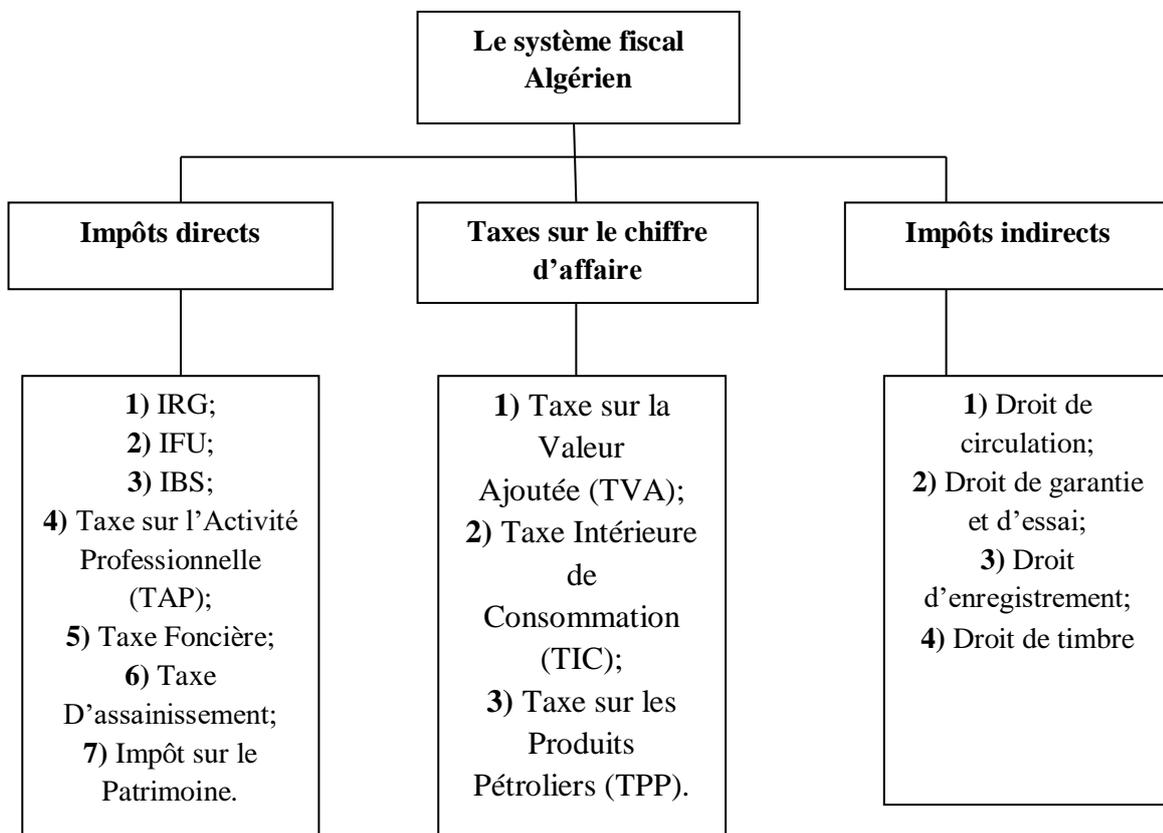
2.2.3 Fonction sociale

Ce rôle social de l'impôt exige qu'on tient compte de la capacité contributive de chaque citoyen, et d'autre part qu'à partir des produits de l'impôt l'Etat procède à une redistribution des ressources en directions des couches les plus défavorables à travers, des bourses d'études, allocations familiales, aides sociales...etc.

3. Différents types d'impôts et taxes

Le système fiscal algérien se décompose en trois grandes catégories d'impôts qu'on peut résumer dans la figure suivante :

Figure N° 01 : Le système fiscal algérien



Source : Élaboré par nos soins sur la base des documents de la Direction des Impôts de la Wilaya de Bejaia.

Vu la multitude et la complexité des différents impôts et taxes, nous jugeons utile d'expliquer les plus importants et nécessaires à notre étude, notamment : l'IRG, l'IFU, l'IBS, la TAP et la TVA.

3.1. Impôt sur le Revenu Global (IRG)

Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques dénommé « Impôt sur le Revenu Globale », cet impôt s'applique au revenu net global du contribuable⁹.

Les personnes imposables sont : les personnes physiques, les membres de sociétés de personnes, les associés de sociétés civiles professionnelles, les membres de sociétés en participation indéfiniment et solidairement responsables, et les membres des sociétés civiles soumises au même régime que les sociétés en nom collectif.

Les revenus imposables sont : les Bénéfices Professionnels (BP), les Revenus Agricoles (RA), les Revenus Locatif (RL) (location des propriétés bâties et non bâties), les Revenus des Capitaux Mobiliers (RCM), les traitements, les salaires, les pensions, et les plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis.

L'IRG est calculé suivant le barème progressif dans le tableau ci-après :

Tableau N° 01 : Barème progressif annuel de l'Impôt sur le Revenu Global (IRG) :

Fraction du revenu imposable en Dinars	Taux d'imposition
N'excédant pas 120.000 DA	0%
De 120.000 DA à 360.000 DA	20%
De 360.001 DA à 1.440.000 DA	30%
Supérieure à 1.440.000 DA	35%

Source : Le Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA).

3.2. Impôt Forfaitaire Unique (IFU)

Le régime de l'IFU s'applique aux personnes physiques ou morale, les sociétés et coopératives exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou de profession non commerciale dont le chiffre d'affaires n'excède pas 30.000.000 DA et aux promoteurs d'investissement exerçant des activités ou projets, éligibles à l'aide du « fonds national de soutien à l'emploi des jeunes », ou du « fonds national de soutien au micro Crédit », ou de la caisse nationale d'assurance-chômage ».

⁹Article 1 et 2 du CIDTA.

Le taux de l'Impôt Forfaitaire Unique (IFU) varie selon le type de l'activité exercée, il est de 5% pour les activités de production et de vente de bien et de 12%, pour les autres activités.

3.3. Impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS)

L'IBS représente l'impôt calculé sur le résultat de l'entreprise.

Ils sont assujettis à l'IBS les sociétés de capitaux SPA, SARL, Société en commandite par actions, etc., les EURL, les sociétés de personnes et sociétés en participation au sens du code de commerce ayant opté pour leur imposition à l'IBS, les sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'IBS (cette option est irrévocable pour le reste de la durée de vie de la société), EPIC¹⁰.

Le taux de l'IBS est fixé à :

- 19%, pour les activités de production de biens ;
- 23%, pour les activités de bâtiments, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages ;
- 26%, pour les autres activités.

3.4. Taxe sur l'Activité professionnelle (TAP)

La Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) est due à raison du chiffre d'affaires réalisé en Algérie par les contribuables, qui exercent une activité dont les profits relèvent de l'impôt sur le revenu global, dans la catégorie des bénéfices professionnels ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

La Base d'imposition pour les personnes assujettis à la TVA est le chiffre d'affaires (CA) hors TVA. Par contre, pour les personnes qui ne sont pas assujettis à la TVA, cette base devient le chiffre d'affaires (CA) TVA comprise.

Le taux de la TAP est fixé à 2% mais ce taux est ramené à 3% en ce qui concerne le chiffre d'affaires issu de l'activité de transport par canalisations des hydrocarbures.

¹⁰Article 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA).

3.5. Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

La taxe sur la valeur ajoutée est une taxe générale, unique, perçue selon un système de paiements fractionnés sur la valeur ajoutée apportée par chacun des opérateurs qui interviennent dans le circuit de la production et de la distribution.

3.5.1. Les opérations imposables

- Opérations relevant d'une activité industrielle, commerciale ou artisanale effectuées par un assujetti ;
- Opérations de ventes faites dans les conditions de gros ;
- Opérations de vente portant sur les alcools spiritueux, les vins et autres boissons assimilées;
- Opérations relatives aux travaux immobiliers ;
- Opérations de banque et d'assurance ;
- Opérations réalisées dans l'exercice d'une profession libérale ;
- Opérations de ventes faites par les activités de commerce multiple ainsi que les grandes surfaces, le commerce de détail, à l'exclusion des opérations réalisées par des contribuables relevant du régime de l'IFU. Par commerce multiple, il y a lieu d'entendre les commerces d'achat-revente réalisés dans les conditions de détail et qui réunissent les conditions suivantes: les articles mis en vente relevant d'au moins quatre catégories de commerces différents quel que soit le nombre d'articles mis en vente, les opérations de locations, les prestations de services, ainsi que les travaux d'études et de recherches, les spectacles, jeux et divertissements de toute nature.

3.5.2. Les opérations imposables par option

Elles sont ainsi énumérées :

- Opérations réalisées à destination des sociétés pétrolières, d'autres redevables de la taxe ainsi qu'à des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise ;
- Affaires faites à l'exportation.

3.5.3. Base et taux d'imposition :

La base imposable de la TVA est la somme totale que doit verser l'acquéreur. Sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les divers éléments, elle correspond au CA imposable : prix de marchandises, travaux ou services incluant tous les frais, droits et taxes à l'exclusion de la TVA elle-même.

Il existe principalement deux taux d'impositions relatives à la TVA, un taux réduit qui est égal à 7% et un taux normal égal à 17%.

Section02 : Généralités sur le contrôle fiscal

Le système fiscal Algérien est un système déclaratif, c'est les contribuables eux même qui déclarent leurs chiffres d'affaires et déterminent sous leur responsabilité les droits à acquitter auprès du trésor public, ce qui justifie le contrôle fiscal opéré par l'administration fiscale.

1. Définition, objectifs et rôle du contrôle fiscal

Afin de mieux cerner l'information et de l'éclaircir, nous avons essayé de définir le contrôle fiscal, ses objectifs et son rôle.

1.1. Définition du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est « une mission régaliennne et ancienne, assurée par une administration confrontée à des contribuables, particuliers et professionnels mettant en œuvre des montages de plus en plus sophistiqués dans le but d'éluder l'impôt. Afin de renforcer la capacité de l'administration fiscale à lutter contre ces fraudes complexes dans un environnement très évolutif, le législateur l'a dotée de moyens nouveaux de détection et de répression »¹¹.

Le contrôle fiscal peut aussi être défini comme « le pouvoir dévolu, en vertu de la loi, à l'administration fiscale pour procéder au contrôle des déclarations auxquelles la loi soumet les contribuables »¹².

¹¹A. GARDETTE et A. MLYNARSKI, L'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, « Revue Française de Comptabilité », N°477, Juin 2014, P 36.

¹²J. JACQUES BIENVENU & T. LAMBERT, Droit Fiscale, 4^{ème} édition, Presses Universitaires de France (PUF), Paris, 2010, P 111.

M. Bouvier définit le contrôle fiscal comme étant «la contrepartie normale de l'obligation faite aux contribuables de produire des déclarations sincères et exacte de la matière imposable, il permet à l'administration de s'assurer du respect de cette obligation et de pouvoir procéder, le cas échéant aux redressements nécessaires »¹³.

Le contrôle fiscal est l'ensemble des moyens, des procédures et des techniques dans l'administration fiscale dispose pour vérifier, s'assurer de l'exactitude et la régularité des déclarations faites par les contribuables et adapte des actions correctives par toutes erreurs, émissions ou infraction commises par le comptable.

En résumé, il permet à l'Etat de générer des ressources financières supplémentaires lors de l'exécution de la mission et seule l'administration fiscale est habilitée à pratiquer cette procédure.

1.2. Objectifs du contrôle fiscal

A partir des définitions précédentes, le contrôle fiscal est associé à de nombreux objectifs, tel que:

- Lutter contre la fraude et tous les éléments conduisant à frauder;
- Détourner l'intention de ceux qui envisagent de fuir à leurs obligations ;
- Associés des rectifications aux déclarations fiscales erronées faites par les contribuables;
- S'assurer de la compatibilité des déclarations fiscales élaborés par les contribuables ;
- Traduire concrètement le principe d'égalité et d'équité devant l'impôt;
- Veiller sur la stabilité des finances publiques afin de permettre à l'Etat de rééquilibrer son budget à travers les ressources supplémentaires (les redressements).

En revanche, il y a lieu de faire une distinction entre le contrôle fiscal et l'audit fiscal car ce dernier sert de conseil et il est fait par une personne interne ou externe à l'entreprise outre que l'administration fiscale.

¹³M.BOUVIER, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, LGDJ, paris, 2010, P 85.

1.3. Rôle du contrôle fiscal

Deux rôles importants peuvent être évoqués au même temps, la contrepartie du caractère déclaratif du système fiscal ainsi qu'un moyen de lutte contre la fraude fiscale.

1.3.1. Le contrôle fiscal comme corollaire du système déclaratif

Le système fiscal est principalement déclaratif, il revient au contribuable la charge de présenter librement à l'administration fiscale les éléments de l'assiette des impôts auxquels il est redevable.

Cependant, l'administration fiscale se trouve dans la mesure de mettre en place des instruments de contrôle qui permettent de vérifier l'égalité, l'exactitude des déclarations souscrite et s'assurer de leur authenticité.

1.3.2. Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

La lutte contre la fraude fiscale est un enjeu majeur de souveraineté et de redressement des comptes publics et une condition essentielle pour faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt.

En effet, la fraude fiscale atteinte d'une part à la solidarité nationale en faisant reposer l'impôt sur les seuls contribuables qui respectent leurs obligations fiscaux, d'autre part aux conditions d'une concurrence loyale entre les entreprises.

2. Les finalités du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal a pour justification de récupérer l'impôt éludé pour le financement de l'action publique, son efficacité est conditionnée par sa capacité à adapter ses moyens aux évolutions du tissu fiscal et des pratiques ; en y trouve les trois (03) finalités principales :

2.1. Finalité répressive

En se référant aux informations et la documentation comptable, le contrôle fiscal détecte l'erreur, l'insuffisance et l'inexactitude faites par le contribuable.

Cette finalité sanctionne les comportements les plus frauduleux sur le plan financier (redressements et pénalités) que sur le plan pénal (prison) et punir la violation flagrante et délibérée de la loi fiscale.

2.2. Finalité budgétaire

Le contrôle fiscal collecte les impôts dissimulés par les fraudeurs au profit de l'Etat et des collectivités locales.

Celle-ci implique une capacité à détecter la fraude, à appliquer des redressements et vise à recouvrer l'impôt éludé avec rapidité, efficacité et à augmenter les ressources financières, quel que soit le motif du redressement international.

2.3. Finalité dissuasive

Cette finalité de dissuasion consolide et fixe des standards de qualité, renforce le degré du civisme fiscal chez les contribuables de toutes les catégories de la population fiscale (sociétés, professionnels, entreprises individuelles, micro entreprises).

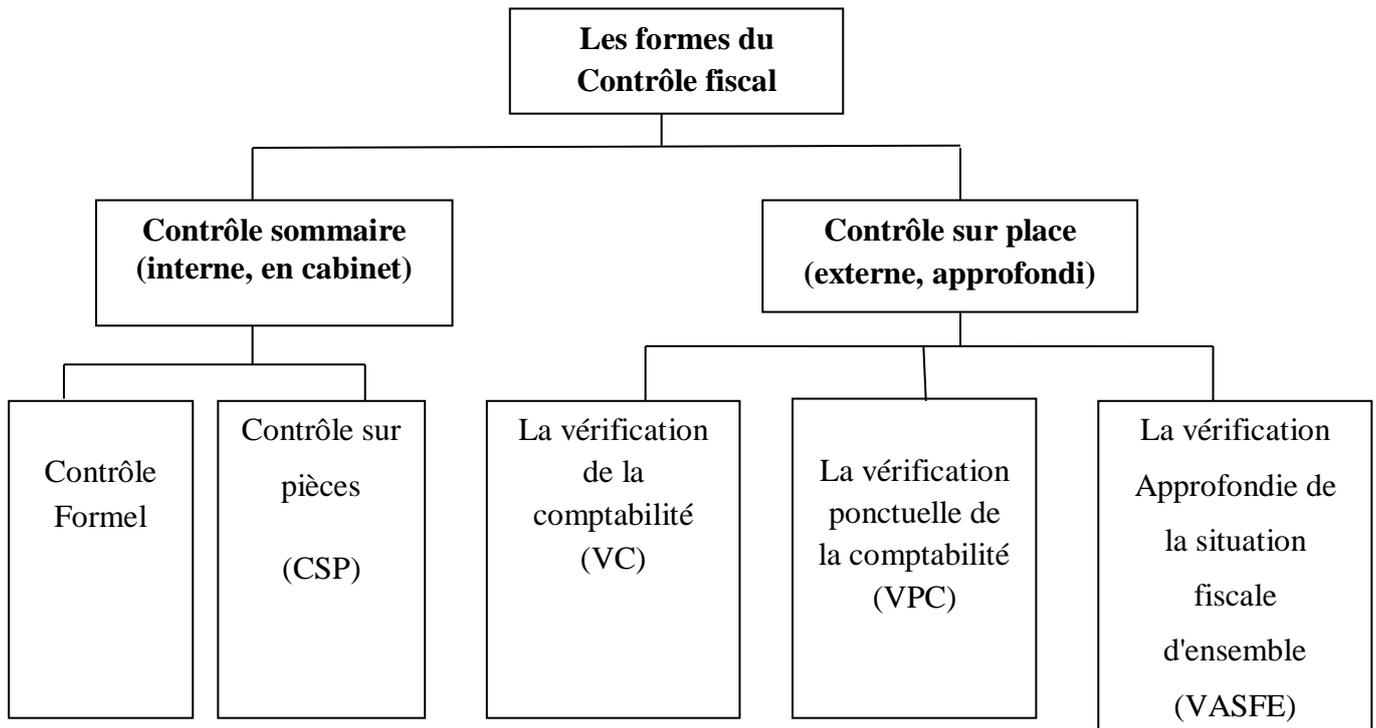
3. Les formes du contrôle fiscal

Le développement du civisme fiscal est un objectif stratégique de l'administration fiscale, pour cela la DGI veille à exercer sa mission de contrôle avec une exigence de qualité accrue.

Par ailleurs, le contrôle s'emploie sous deux formes différentes mais complémentaires, lorsqu'il est réalisé dans les locaux de l'administration fiscale au niveau des inspections ceci dit, le contrôle sommaire. Quand il est réalisé dans les locaux professionnels du contribuable vérifié cela s'appelle le contrôle sur place.

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

Figure N° 02 : Les formes du contrôle fiscal



Source : Elaboré par nos soins à partir des documents de l'administration fiscale.

3.1 Le contrôle sommaire

Le contrôle sommaire s'effectue au niveau des inspections des impôts par la gestion des dossiers fiscaux, suivant une périodicité et des objectifs bien définis, ainsi que le suivi de leur situation au regard de la législation fiscale.

Ce type de contrôle constitue un outil d'aide à la sélection des contribuables à vérifier d'une façon plus approfondie et régulière, son degré d'intensité varie selon ces formes (formel ou sur pièce).

3.1.1 Le contrôle formel

C'est un contrôle rapide et facile à exécuter qui ne nécessite pas des connaissances approfondies en comptabilité et permet à l'administration fiscale de déceler ainsi de rectifier les incohérences et les éventuelles erreurs matérielles évidentes constatées sur les déclarations souscrites par les contribuables qu'elles soient dans l'application des taux d'imposition ou dans les calculs.

Il est aussi le moyen pour le fisc de s'assurer que toutes les déclarations ont été transmises et sont en ordre, ainsi de vérifier l'identité et l'adresse du contribuable ; dans le cas contraire l'administration compétente peut établir une mise en demeure à l'encontre du contribuable pour lui rappeler ses obligations ; en d'autre part, des demandes d'éclaircissement ou des justifications peuvent être également demandées par les services gestionnaires du dossier fiscal du contribuable, il y a obligation de fournir une réponse dans un délai qui ne peut être inférieur à trente (30) jours.

Ce contrôle ne s'intéresse en aucun cas aux éléments extérieurs et n'introduit aucune recherche externe aux dossiers fiscaux des contribuables.

3.1.2 Le contrôle sur pièces

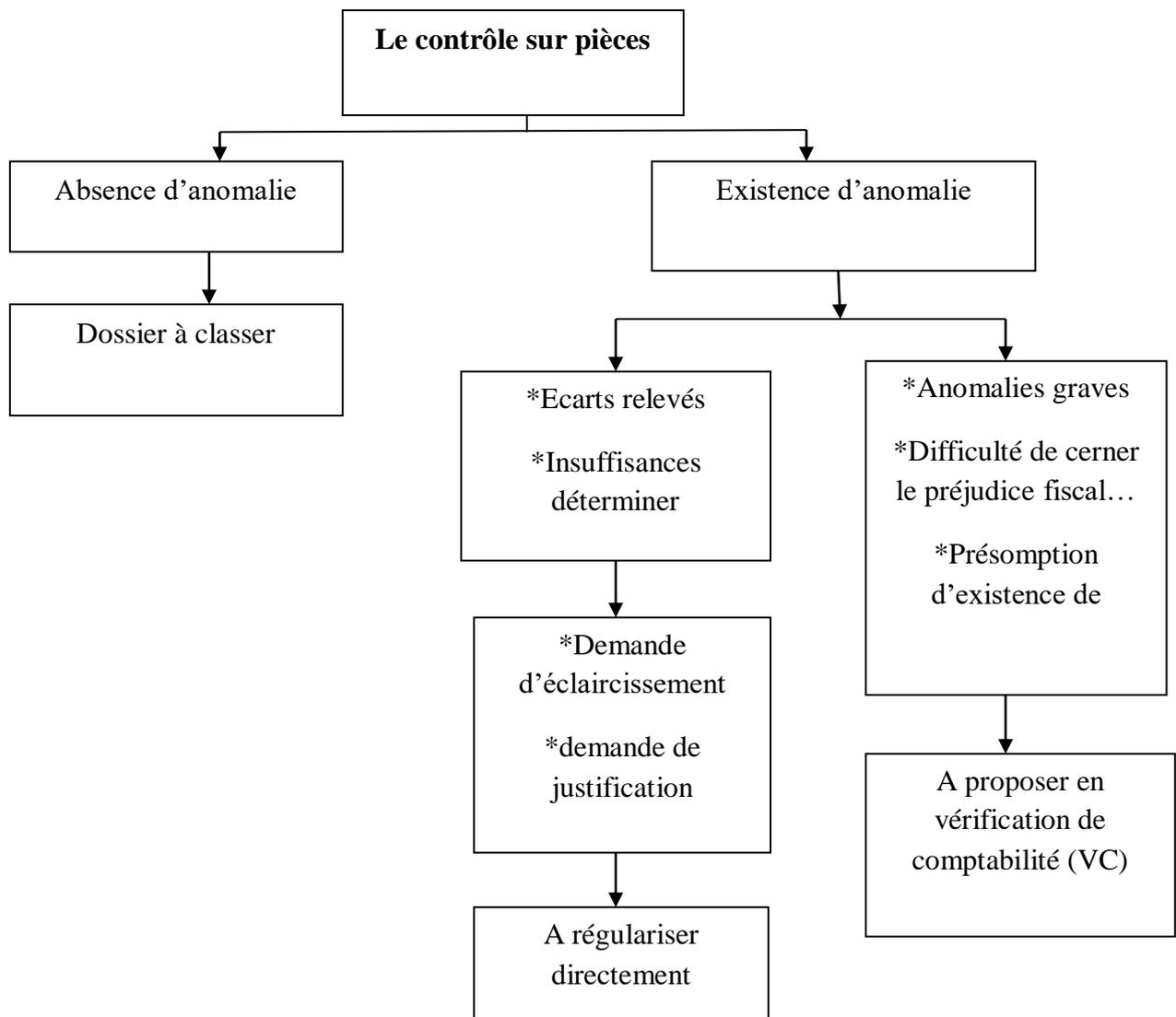
Le CSP se déroule dans les bureaux de l'administration fiscale, cela signifie que les contribuables ne sont informés de ces investigations, sauf si des anomalies ou incohérences sont détectées, celui-ci concerne aussi bien les entreprises que les particuliers, il peut porter sur plusieurs impôts ou taxes comme impôt sur le revenu, tva ou encore impôt sur les sociétés.

Ce type de contrôle a pour objectif de vérifier la concordance des déclarations fiscales établie par le contribuable à la lumière des données et informations figurant dans le dossier fiscal, qu'elle est susceptible d'avoir à sa disposition ou qu'elle peut demander auprès du contribuable comme auprès des tiers, ou encore des fichiers informatiques, des données bancaires et s'assurer de la sincérité des déclarations exécuter de façon sélective et périodique.

Après un CSP, l'administration fiscale peut faire une demande d'éclaircissement ou de justification à l'entreprise, celle-ci peut refuser et ne pas répondre à la demande, mais cela augmente inévitablement les chances d'un contrôle plus approfondie.

Il s'agit donc d'un contrôle à posteriori qui permet de sélectionner et proposer les dossiers à soumettre à un contrôle sur place, lorsque les anomalies relevées présument l'existence de fraude importante ne pouvant être correctement cernée à travers le contrôle sur pièces, tel qu'elle explique la figure suivante :

Figure N° 03 : Schéma général du contrôle sur pièces (CSP)



Source : Elaboré par nos soins à partir des différents articles du CIDTA.

3.2 Contrôle sur place

Le contrôle sur pièces, peut lui-même devenir un contrôle approfondi, lorsque des anomalies sont constatées dans le dossier fiscal, cela, peut alors donner lieu à des demandes d'information, de justification, voir un redressement¹⁴.

En d'autres termes, l'administration peut avoir la certitude que la complexité du dossier et la réalité des anomalies relevées par le contrôle en cabinet nécessite une enquête plus importante. Alors des dossiers seront portés aux programmes des vérifications approfondies.

¹⁴J. DEFI, Quand le fisc vous contrôle, 3^{ème} Edition EYROLLES, Paris, 2011, page 96.

Mais aussi il s'agit d'un ensemble d'opérations de contrôle effectuées sur place chez les contribuables inscrit en vérification et il peut revêtir trois (03) différentes formes : la Vérification de Comptabilité (VC), la Vérification Ponctuelle de Comptabilité (VPC) et enfin la Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE).

3.2.1 La Vérification de Comptabilité (VC)

La vérification comptable est définie comme « un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables »¹⁵. Cette vérification concerne les personnes physiques ou morales astreintes à la tenue des documents comptables, elle se déroule sur place par un agent de l'administration fiscale ayant au moins le grade inspecteur. Un avis de vérification prévient l'entreprise qu'une procédure est intentée contre elle, cet avis devra comprendre le nom, prénom, grade des vérificateurs, la période et l'impôt à vérifier, accompagné nécessairement de la charte du contribuable qui résume les droits et les obligations du contribuable.

La vérification peut porter sur les BIC, BNC, TVA ou tout autre type d'impôt et taxe. Ce contrôle a pour objectif d'examiner les écritures comptables, celle-ci sont comparées à des données ou des faits (éléments d'exploitations et éléments extérieurs) pour vérifier l'exactitude des déclarations et de rectifier les erreurs, insuffisances ou dissimulations dans les éléments qui servent de base au calcul de l'impôt, ainsi de s'assurer de la cohérence entre les informations fournies et les données extra comptable qui permettent également la traduction comptable de toutes les opérations touchant à la vie active de l'entreprise.

3.2.2 La Vérification Ponctuelle de la Comptabilité (VPC)

La vérification ponctuelle est une procédure de contrôle ciblée, moins exhaustive, plus rapide que la vérification de comptabilité.

La vérification ponctuelle ne doit en aucun cas donner lieu à un examen approfondi et critique de toute la comptabilité, comme le cas de la vérification de la comptabilité. Les documents comptables et pièces justificatives exigé (factures, contrats, bons de commande ou de livraisons) doivent se rapporter uniquement à la rubrique d'impôt de la période concerné par ce contrôle¹⁶.

¹⁵ Article 20 du Code des Procédures Fiscales (CPF), P10.

¹⁶ Article 20 du Code des Procédures fiscales (CPF), P10.

Afin que cette vérification soit efficace il est impératif de respecter les règles rattachées à cette procédure. Le contribuable est informé des résultats de contrôle ponctuel par une notification initiale qui doit être envoyée avec un accusé de réception, celle-ci obéit aux mêmes règles qui régissent la vérification de comptabilité.

Elle porte essentiellement sur :

- Le contrôle des remboursements des crédits d'impôts ;
- Le contrôle des postes comptables clairement individualisés sur une déclaration du résultat ;
- Le contrôle des déficits répétés, des avantages fiscaux accordés et des bénéfices réinvestis ;
- Le contrôle de la régularité des déclarations opérées en matière de tva, origine des précomptes, des taux pratiqués et des remboursements sollicités ;

L'objectif de la vérification ponctuelle, c'est de permettre aux services fiscaux d'augmenter le nombre de contrôle tout en réduisant le nombre des visites sur place.

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

La procédure de La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE) est codifiée sous l'article 21 du CPF. Il s'agit de l'ensemble des opérations de contrôle comportant la recherche d'une cohérence entre les revenus déclarés du contribuable et sa situation patrimoniale, celle de sa trésorerie et les éléments de son train de vie.

La VASFE peut être effectuée en prolongement d'une vérification de comptabilité, lorsqu'il s'avère notamment qu'un contribuable perçoit des revenus d'une entreprise sujette la tenue d'une comptabilité. Cette vérification est limitée aux seuls agents ayant au moins le grade d'inspecteur des impôts¹⁷.

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble peut viser :

- Toutes personnes physiques susceptibles d'être soumise à l'IRG qu'elle ait ou non son domicile fiscal en Algérie;

¹⁷ Article 37 du Code des Impôts Taxe et Assimilés (CIDTA).

- Toutes personnes sur lesquelles pèsent de sérieuse présomption de fraude alors que la vérification de leur comptabilité n'a pas donné lieu ou a abouti à des redressements insignifiants;
- Les personnes ne disposant pas de dossier fiscal et dont le train de vie laisse supporter la réalisation des revenus occultes importants.

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

Tableau N° 02 : La distinction entre le contrôle sur pièces, vérification de la comptabilité et la vérification ponctuelle

	Contrôle sur pièces	Vérification de la comptabilité	Vérification ponctuelle
Exécution sur place		✓	✓
Un ou plusieurs impôts et taxes	✓		✓
Tous les impôts et taxes		✓	
Une partie de la période non prescrite	✓		✓
Toute la période prescrite		✓	
Examen de quelques opérations comptables	✓		✓
Examen de toute la comptabilité		✓	

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

Suite aux études effectuées, nous pouvons dire que le contrôle fiscal, corolaire du système déclaratif, qui poursuit une finalité répressive, une finalité budgétaire et enfin une finalité dissuasive.

Le contrôle fiscal peut prendre différentes formes selon le lieu de son déroulement ainsi que l'étendue des opérations, il peut être un contrôle sommaire qui est effectuer au niveau de

l'administration fiscale, comme il peut être un contrôle sur place opéré chez le contribuable à vérifier.

Section 03 : Cadre juridique, organisationnel du contrôle fiscal

Les différents codes fiscaux prévoient pour les contribuables des obligations comptables et fiscales, notamment la tenue d'une comptabilité régulière pour ceux qui suivent le régime du réel, afin de permettre à l'administration fiscale de pratiquer pleinement son rôle de contrôle, tout en respectant les garanties des contribuables vérifiés.

1. Droit de l'administration fiscale

Pour effectuer la mission du contrôle fiscal, l'administration dispose du pouvoir de contrôle qui est de vérifier si l'exercice est assorti de garanties au contribuable, des différents droits.

1.1 Le droit de communication

L'administration peut prendre connaissance des documents (livre journal, grand livre, livre d'inventaire et de tous les livres notamment même les factures d'achats) et de renseignements en vue de les utiliser à des fins d'assiette, de contrôle et de recouvrement de tous les impôts¹⁸.

Le champ d'application du droit de communication est étendu dans la mesure où il peut être exercé auprès de multiples personnes, plus particulièrement auprès des personnes morales du droit privé, d'organismes publics et de l'autorité judiciaire, sur place mais peut également s'opérer par simple correspondance par un agent gradé, afin de détecter les manquements éventuels aux obligations fiscales et de vérifier la sincérité des chiffres déclarés.

L'exercice du droit de communication peut être systématique (sans demande préalable de l'administration fiscale) ou bien ponctuel (exercice à l'initiative de l'administration fiscale).

Toute personne ou société qui refuse de donner communication des livres et documents qui sont tenue par la législation à la destruction de ces documents, des délais fixés pour leur conservation qui est de 10ans prévu par l'article 12 du code de commerce, celle-ci est puni

¹⁸ Article 81 du LPF.

d'une amende fiscale de 5.000 à 50.000DA et d'une astreinte de 100 DA au minimum par jour de retard qui commence à courir de la date du procès-verbal dressé pour constater le refus¹⁹.

1.2 Le droit de visite

Pour l'exercice de son droit de contrôle et lorsqu'il existe des présomptions de pratiques frauduleuses, l'administration fiscale peut autoriser les agents à effectuer des visites en tous lieux, afin de rechercher, recueillir et saisir toutes pièces, documents, supports ou éléments matériels susceptibles de justifier des agissements visant à se soustraire à l'assiette, au contrôle et au paiement de l'impôt²⁰.

Le droit de visite ne peut être autorisé que par une ordonnance juridique approuvée par le président du tribunal, cette demande d'autorisation doit être fondée (suffisamment justifiée et appuyée de pièces justificatives) et elle doit préciser :

- L'identification de la personne physique ou morale concernée par la visite;
- L'adresse des lieux à visiter;
- Les éléments des faits et des droits qui laissent présumer l'existence de manœuvres frauduleuses dont la preuve est recherchée;
- Le nom, le grade et la qualité des agents chargés de procéder aux opérations de visite.

L'ordonnance autorisant la visite est notifiée sur place, à la personne désignée, à son représentant ou à tout occupant des lieux qui reçoit une copie avec accusé de réception ou émargement sur un procès-verbal. En cas d'absence de toute personne sur les lieux, l'officier de police judiciaire requiert à cet effet deux témoins pris en dehors du personnel relevant de son autorité ou de celle de l'administration fiscale. En cas d'impossibilité de requérir deux témoins, l'officier de police judiciaire fait appel à un huissier de justice.

A l'issue de la visite, qui ne peut être réalisées qu'entre six (6) heures du matin et vingt (20) heures, un procès-verbal relatant le déroulement des opérations et consignait les constatations relevées est dressé. Il comporte notamment :

- L'identification des personnes ayant réalisé les opérations de visite ;

¹⁹ Article 62 du CPF.

- L'identification et la qualité des personnes ayant assisté au déroulement de la visite ;
- La date et l'heure de l'intervention ;
- L'inventaire des pièces, objets et documents saisis.

L'officier de police judiciaire et les agents de l'administration fiscale sont tenus par le respect de secret professionnel.

1.3 Le droit d'enquête

Le droit d'enquête est une procédure adoptée par la loi du 17 juillet 1992, qui s'inscrit dans le cadre de l'institution d'un marché commun. Ceci implique que les opérateurs soient identifiés et que leurs opérations puissent faire l'objet d'un suivi physique, afin d'éviter les risques de fraude liés à la croissance des flux physiques et financiers.

Le législateur a donc institué une procédure inopinée, permettant à l'administration d'agir d'une manière plus simple, plus rapide et plus efficace. Le droit d'enquête permet en effet à des agents d'intervenir de manière inopinée, dans les entreprises assujetties à la TVA. Cette procédure a pour objet de constater par voie de procès-verbal les manquements aux règles de facturation dans les opérations intracommunautaires.

La procédure d'enquête débute par la remise au contribuable d'un avis d'enquête qui comporte les mentions suivantes :

- Les noms et la qualité des enquêteurs ainsi que leur service ;
- Le nom et la dénomination sociale et l'adresse de l'assujetti ;
- La date d'intervention.

L'avis est remis à l'assujetti ou en cas d'absence à la personne recevant l'enquêteur.

Les enquêteurs peuvent consulter les documents suivants :

- ✓ Les factures d'achat et de vente ;
- ✓ Les documents douaniers et de transport ;
- ✓ Les livres dont la tenue est obligatoire (bilan, compte de résultat, annexes, journaux auxiliaires, livre journal, livre inventaire) ;
- ✓ Les bons de commandes, les bons de livraison, les contrats ;

- ✓ Le registre des bien expédiés ou transportés ;
- ✓ Le registre des objets mobiliers.

Plus particulièrement, les agents ont le pouvoir de relever tous les manquements liés à la facturation : les facturations incomplètes (absence d'une ou plusieurs mentions obligatoires) ou erronées, l'absence de facturation, factures de complaisance (sous toutes ses formes ; fausse facturation, émission de factures ne correspondant pas à des opérations réelles...).

Peuvent également effectuer des auditions et contrôler les moyens de transport à usage professionnel. Chaque audition donne lieu à un compte-rendu signé par les enquêteurs et la personne entendue.

Le droit d'enquête peut être exercé uniquement dans les locaux professionnels. Les heures d'intervention des agents sont limitées aux horaires d'activité professionnelle de huit (08h) du matin à vingt (20h) du soir.

A la clôture de l'enquête, l'agent rédige un procès-verbal qui mentionne les éventuels manquements. Ce procès-verbal doit être délivré dans les trente (30) jours de la dernière intervention, auquel le contribuable a trente jours pour y répondre. Il est signé par ce dernier et l'enquêteur, une copie est remise à cet assujetti.

1.4 Le droit de contrôle

L'exercice du droit de contrôle s'opère durant les heures d'ouvertures au public, au niveau des établissements et des entreprises concernés qui doivent présenter à l'administration fiscale sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent.²¹

Le droit de contrôle permet à l'administration de s'assurer de la fiabilité d'un contribuable, en le comparant avec ces déclarations, elle use de son droit de communication avec plus de formalise.

Certaines procédures peuvent être utilisées à l'occasion de ces contrôles, il s'agit des demandes d'éclaircissements et des demandes de justifications, qui ont pour but d'obtenir des explications qui portent sur les discordances et des contradictions relevés.

²¹ Article 18 du Code des Procédures Fiscales (CPF), P09.

1.5 Le droit de reprise

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

Le délai auquel se prescrit l'action de l'administration sauf cas des manœuvres frauduleuses est fixé à 4ans comme le délai général pour asseoir et recouvrer les impôts et taxes, procéder au contrôle et réprimer les infractions aux lois et règlement à caractère fiscal²².

Donne lieu à un délai exceptionnel (spécial, dérogatoire) qui est de trois (03) ans s'il s'agit des résultats en instance d'affectation²³.

Les opérations, indications et charges se rapportent à des exercices prescrits ayant néanmoins une incidence sur des exercices non prescrits, qui peuvent faire l'objet de contrôle et de régularisation au titre seulement des années non prescrites²⁴.

En plus, le délai général peut être prolongé de deux (02) ans lorsque l'administration fiscale tente une action en justice pour fraude fiscal et ils deviennent six (06) ans.

2. Garanties (droits) et obligations du contribuable

En contrepartie des pouvoirs de vérification de l'administration fiscale, le contribuable bénéficie de droits et garanties à respecter les droits de la défense et le principe de contradictoire, leur violation entraine nullité de la procédure.

2.1 Garanties (droits) du contribuable vérifié

Lorsque le contribuable est respectueux et ne présente aucune manœuvre frauduleuse, il ouvre droit à un nombre de garanties notamment :

²² Article 39 du CPF.

²³ Article 41 du CPF.

²⁴ Article 41 du Code des Procédures Fiscales, Edition 2017, modifié par article 45 de la Loi de Finance 2015, P22.

2.1.1 Information préalable du contribuable

« Le droit pour le contribuable d'être informé constitue une garantie essentielle des droits de la défense. L'information est souvent une condition préalable à l'application effective d'autres garanties offertes par la loi, ce droit à l'information implique que le contribuable soit préalablement averti des mesures qui le concernent ».

Autrement dit le contribuable bénéficie d'une garantie formelle qui est la notification d'un avis de vérification, cette dernière est définie comme étape par laquelle l'administration fiscale apporte à la connaissance du contribuable qu'elle va procéder à des opérations de vérification approfondie.

L'objet de la notification est de mettre le contribuable en situation prête à la procédure de vérification. Cette garantie est prévue par l'article 39 « CPF » qui annonce: « les opérations de vérification approfondie de la situation fiscale sont obligatoirement l'objet d'une notification d'un avis préalable ».

L'administration fiscale, est obligée de notifier dans l'avis du contribuable et de se faire assister durant la procédure, de discuter ses résultats par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi. L'administration doit mentionner « les impôts concernés par la vérification, le nom, le prénom, la profession et le dernier domicile connu par les services fiscaux, ainsi que la période de vérification ». L'avis doit comporter aussi les indications relatives au service chargé de la vérification ainsi que son sceau²⁵.

Cependant, il ne faut pas en outre que la date de commencement d'une vérification doit être écartée au moins de dix(10) jours de la date de notification, en cas de la VC ce en conformément à l'article 20-04 du CPF et de quinze (15) jours dans le cas d'une VASFE, selon l'article 21-04 du CPF, pour permettre au contribuable de préparer ses documents (comptables et autres) avant le commencement de la vérification, en cas d'absence de l'une de ces informations prévues par la loi, cette procédure sera absolument nulle.

²⁵ Article 34 du Code des Procédures Fiscales.

2.1.2 Droit à l'assistance d'un conseil

Le droit à l'assistance consiste en « l'aide qu'une personne qualifiée apporte au contribuable, soit en étant présent avec lui aux opérateurs de vérification sur place, soit en remplaçant celui-ci lorsqu'il ne peut être présent au contrôle ».

Le contribuable doit être disponible lors de la vérification, il doit pouvoir répondre aux questions posées par le vérificateur, et effectuer dans la plupart des cas certaines recherches de pièces justificatives.

Cette disponibilité (surtout pour micro entreprises) entraîne dans certains cas une baisse de chiffre d'affaire réalisé ou une perturbation des activités du chef d'entreprise et de ces collaborateurs, il est à signaler que le choix de l'assistance se fait dans un délai compris, entre la date de l'envoi de l'avis et le début des opérations de contrôle.

2.1.3 Limitation de la durée de la vérification sur place

Une vérification de comptabilité entrave de façon relative la bonne marche de l'entreprise. Même pour un chef d'entreprise dont la situation est régulière, la présence d'un vérificateur n'est pas sans conséquence.

Le législateur a limité la durée de la vérification de comptabilité pour certains contribuables, ainsi que la vérification sur place des livres et documents comptables, sous réserve de certaines exceptions elle ne peut s'étendre à une durée supérieure de 3 mois, dont le chiffre d'affaire ou le montant annuel des recettes brutes n'excède la limite d'admission au régime simplifié d'imposition. Ce délai de présence des agents de l'administration fiscale sur place varie selon 03 critères :

- Le type de vérification (VC, VPC, VASFE);
- La nature de l'activité de l'entreprise;
- Le chiffre d'affaire

2.1.3.1 Pour la vérification de la comptabilité

A partir de la date de réception ou de remise de l’avis de vérification, sous peine de nullité de la procédure, les délais de présences sur place pour la vérification de la comptabilité varient selon le tableau suivant²⁶.

Tableau N° 03 : Délai de présence sur place pour la vérification de la comptabilité

Durée maximale de présence sur place	Type d’activité	Chiffre d’affaire annuel
Trois (03) mois	Prestation des services	Inférieur ou égal à 1 000 000 ^{DA}
	Autres activités	Inférieur ou égal à 2 000 000 ^{DA}
Six (06) mois	Prestation des services	Supérieur à 1 000 000 ^{DA} et inférieur ou égal à 5 000 000 ^{DA}
	Autres activités	Supérieur à 2 000 000 ^{DA} et inférieur ou égal à 10 000 000 ^{DA}
Neuf (09) mois	Prestation des services	Supérieur à 5 000 000 ^{DA}
	Autres activités	Supérieur à 10 000 000 ^{DA}

Source : Elaboré par nos soins à partir de l’article 20 du Code des Procédures Fiscales

Sur les quatre (04) ans à vérifier, on prend le chiffre d’affaire le plus élevé afin de déterminer la durée de présence sur place, si le chiffre d’affaire déclarer s’avère sous-estimer, ce pendant au cours de la vérification, cette période peut changer.

²⁶ Article 20 du Code des procédures fiscales.

2.1.3.2 Pour la vérification ponctuelle (VP)

Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place ponctuelle des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois²⁷.

2.1.3.3 pour la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)

La VASFE peut s'étendre sur une période de douze (12) mois à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, jusqu'à la date de notification primitive de redressement²⁸.

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 vérification²⁹.

2.1.4 Communication des résultats au contribuable

Les résultats de la vérification doivent être portés à la connaissance du contribuable, sur la base d'une notification de redressement, adressée par lettre recommandée avec accusé de réception ou remettre en mains propres et ce même en l'absence de redressement ou en cas de rejet de comptabilité³⁰. Elle doit être motivée, détaillée d'une façon à permettre au contribuable de reconstituer les bases d'imposition. En outre, les notifications doivent faire apparaître par année les droits simples et les pénalités.

2.1.5 Droit de réponse

Le contribuable peut présenter des observations en réponse, aux prétentions de redressement de l'administration fiscale. Pour la VC et la VASFE il dispose à cet effet d'un délai de quarante (40) jours, à compter de la réception de la proposition de rectification pour formuler ses observations ou son acceptation. Quand a la VP, il dispose d'un délai de trente (30) jours seulement. Après expiration du délai de réponse l'administration n'est pas tenue de répondre aux observations écrites et formulées par le contribuable.

Pour être valable, la position du contribuable doit impérativement y être donnée par écrit (c'est la position unanime du juge fiscal administratif et judiciaire), les observations

²⁷Article 20 bis/4 du Code des procédures fiscales.

²⁸ Article 21/04 du Code des procédures fiscales.

²⁹ Charte du contribuable vérifieur, MF/DGI, Edition 2003, P18.

³⁰ Guide des contribuables relevant des CDI, Direction Général des Impôts, Edition 2016, P26.

orales au cours de ce délai sont sans aucune valeur, l'administration n'étant pas tenue de répondre à des observations formulées oralement.

Cette réponse doit strictement se limiter à discuter les éléments concernant le seul bien fondé des impositions, elle n'a pour but de permettre à celui-ci d'engager à ce stade un débat sur la régularité de la procédure d'imposition suivie. Mais il peut y demander utilement la saisine de la commission départementale des impôts.

2.1.6. Interprétation admise par l'administration

Aucun rehaussement d'imposition ne peut être effectué lorsque le contribuable s'est conformé de bonne foi, à une interprétation d'un texte fiscal formellement admis à l'époque par l'administration centrale, par une mesure d'ordre générale, soit par une décision le concernant personnellement³¹.

2.1.7 Impossibilité de renouveler une vérification

Lorsque la vérification de la comptabilité est achevée au regard d'un impôt donné, les redressements sont devenus définitifs et lorsqu'une administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces mêmes impôts, même période ; sauf cas où le contribuable a usé des manœuvres frauduleuses ou fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification.

2.1.8 La préservation du débat contradictoire

Lorsqu'il est constaté une insuffisance, une omission ou une inexactitude dans les éléments servant de base aux impôts et taxes ; la loi reconnaît au contribuable la possibilité de faire valoir ses arguments aux redressements que l'administration envisage de mettre à sa charge.

Une convocation écrite, doit préciser la date et l'heure, et adressé au contribuable vérifié une invitation à un débat contradictoire clôturant les travaux de vérification³².

³¹ Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Le contrôle fiscal, une action constante de l'administration fiscale, La lettre de la DGI, N° 58/2012, P03.

³² Idem, P 03.

2.1.9 Le secret professionnel

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.

En cas de procédures non contradictoires, le contribuable vérifié perd tous ces droits citée ci-dessus et l'administration fiscale procède à la détermination d'office des bases imposables.

Le recours à cette procédure dérogatoire et exorbitante se fait en cas :

- ✓ De rejet total de la comptabilité ;
- ✓ Où le contribuable, d'une manière ou d'une autre, s'oppose au contrôle ;
- ✓ De pratiques frauduleuses confirmées.

Afin d'éviter tout dépassement des agents de l'administration fiscale, le législateur a encadré la procédure du contrôle par les articles 18 à 69 du CPF, soit 51 articles, en octroyant l'ensemble des garanties précédemment citées au contribuable qui faisant objet de vérification, en contrepartie de ces garanties, tout contribuable doit accomplir un certain nombre d'obligations.

3. Les obligations du contribuable

Le contribuable doit remplir un certain nombre d'obligations, d'ordre comptable et d'ordre fiscal.

3.1 Les obligations comptables

Les contribuables qui sont soumis aux régimes du réel doivent avoir une comptabilité régulière, complète, exacte et probante, justifiée conformément aux lois et règlements en vigueur, principalement le code de commerce et le SCF, ces obligations se résument en :

- La tenue d'un livre journal, selon l'article 09 du CC, enregistrant jour par jour tous les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise. Il comprend l'ensemble

des écritures comptables. Chaque écriture est appuyée par une pièce justificative (factures, relevés bancaires, bulletins de paye etc.) ;

➤ Le grand livre, il reprend les écritures du livre journal, ventilées selon le plan de compte de l'entreprise. Le grand livre permet de consulter le détail d'un compte (exemple : le compte bancaire) avec la liste des mouvements par date et montant, ainsi que le solde de ce compte ;

➤ La tenue d'un livre d'inventaire, conformément à l'article 10 du CC, le contribuable regroupe annuellement les éléments d'actif et de passif (en qualité et valeur) relevés lors de l'inventaire et arrêter les comptes annuels en vue d'établir les documents de synthèse qui sont les bilans, les comptes de résultats, ainsi que les annexes. Depuis la loi de simplification et d'amélioration de la qualité du droit du 17 mai 2011 (n°2011-525), la tenue du livre d'inventaire n'est plus une obligation comptable, toutefois l'obligation annuelle d'inventaire demeure pleine et entière ;

➤ Les pièces justificatives, tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appui. Ces pièces justificatives, qui doivent être conservées pendant dix (10) ans, revêtent en conséquence une importance capitale et sont susceptibles d'être présentées à toute demande. Une pièce justificative peut être de base justifiant une seule écriture comptable ou bien récapitulative d'un ensemble d'opération, à condition que celles-ci soient de même nature, réalisées en même lieu et au cours d'une même journée ;

➤ La tenue de la comptabilité analytique, les sociétés apparentées énumérées par l'article 160 du CPF et l'article 8 de la loi de finances 2017 modifiant article 152 CIDTA) doivent tenir une comptabilité analytique.

Le livre journal et le livre d'inventaire doivent être tenue chronologiquement, correctement, sans blanc ni ratures ni écritures en marge et doivent être coté et paraphés par le tribunal. Ces documents doivent être conservés pendant une durée de dix (10) ans³³.

Le non-respect des obligations comptables entraîne le rejet de la comptabilité.

³³ Article 12 du Code des Commerces.

3.2 Les obligations fiscales

Le législateur fiscal oblige le contribuable à souscrire le dépôt d'un certain nombre de déclaration, selon l'activité exercée et le paiement des impôts et taxes, y afférent depuis le lancement de l'activité jusqu'à la cession ou la cessation de celle-ci.

3.2.1 La déclaration d'existence

Les nouveaux contribuables ayant leur registre de commerce délivré par la chambre de commerce, sont tenus de souscrire une déclaration d'existence pour la délivrance d'identifiant fiscal pour chaque nouveau contribuable, dans un délai de trente (30) jours à compter de la date du début d'activité et doit comporter les informations nécessaires pour l'identification du contribuable ainsi que son activité (noms et prénoms du gérants, la forme juridique de l'entreprise, siège social, la nature de l'activité, la date du début de l'activité, la raison social, adresse du siège l'entreprise). Une amande de 30.000 DA est à appliquer aux contribuables qui dépassent ce délai légal³⁴.

3.2.2 Les déclarations mensuelles ou trimestrielles du chiffre d'affaire

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration unique, donnant lieu à un bordereau avis de versement série (G N° 50), pour ceux qui sont soumis au régime du réel et série (GN°50 A) pour ceux soumis au régime du forfait, de l'ensemble des impôts et taxes payable au comptant ou par voie de retenue à la source. Celle-ci doit être déposée au plus tard le vingt (20) du mois ou chaque trimestre au niveau de la recette territorialement compétente, dont relève le contribuable³⁵.

3.2.3 Les déclarations annuelles

Les contribuables assujettis à l'IBS ou à l'IRG sont tenus de souscrire et de faire parvenir à l'inspecteur des impôts du lieu d'implantation de l'activité au plus tard le 30 avril de chaque année, une déclaration de leur bénéfice annuel ou de leur revenu global dont l'imprimer est fourni par l'administration fiscale. Lorsque le délai de dépôt de la déclaration expire un jour de congé légal, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.

³⁴ Article 183 du Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées (CIDTA).

³⁵ Article 359 du Code des Impôts Directes et Taxe Assimilées (CIDTA) ou article 76 du CTCA.

Il en est de même pour les contribuables exerçant une profession non commerciale, artisanal et agricole. Ces derniers sont tenus de produire une déclaration spéciale au titre de leurs revenus catégoriels et ce avant le 1^{er} février de chaque année.

3.2.4 Les déclaration de cession ou de cessation ou de décès

En cas de cession ou de cessation total ou partielle de l'exercice de la profession libérale, le contribuable est tenu de souscrire dans un délai de dix (10) jours, à compter de la date de cession ou de cessation, une déclaration spéciale du bénéfice professionnel et une déclaration globale du revenu à l'inspection des impôts, de lieu d'implantation de siège social ou de l'établissement principal³⁶.

En cas de décès du contribuable exerçant la profession libérale, ses ayants droits sont tenus de produire dans les six (06) mois à compter de la date du décès, une déclaration globale et une déclaration spéciale.

3.2.5 Le numéro d'identification fiscale (NIF)

Toutes les personnes physiques ou morales exerçant une activité industrielle, commerciale, libérale ou artisanale de mentionner le numéro d'identification fiscale sur tous les documents relatifs à leurs activités³⁷.

En conclusion, le contrôle fiscal est constitué par un cadre juridique qui dote l'administration fiscale d'un ensemble de droits, lui permettant d'effectuer des contrôles efficaces et rigoureux. En contrepartie, le législateur offre aux contribuables des garanties lors de l'exécution du contrôle et cela afin d'éviter l'abus du droit par l'administration fiscale.

Les différents types de contrôle sont assurés par plusieurs services sur les niveaux locaux, régionaux et centraux du pays.

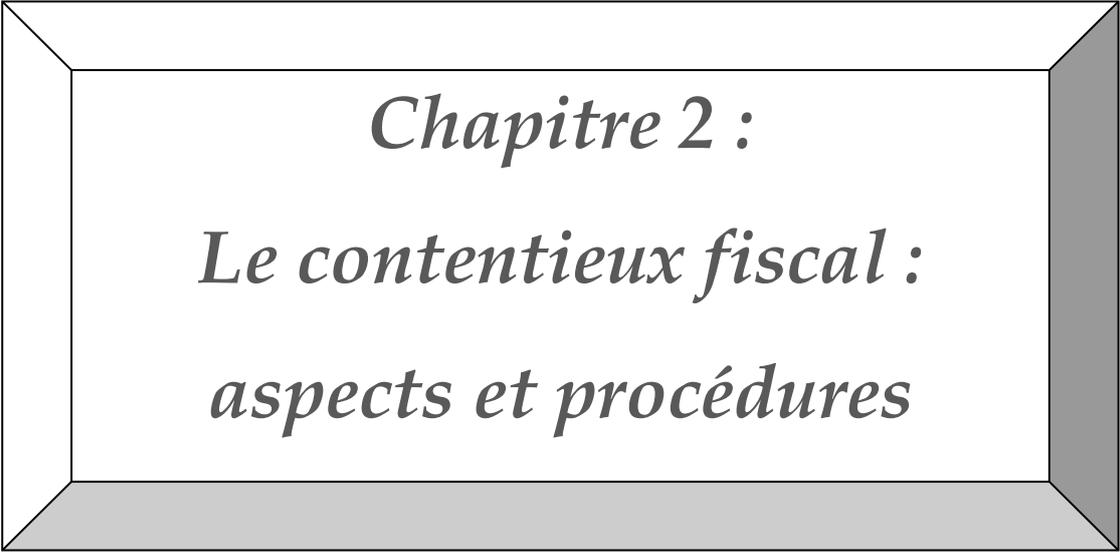
³⁶ Article 195 et 196 du Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées (CIDTA).

³⁷ Article 39 de la Loi de Finance pour 2002.

Conclusion du chapitre

À la fin de ce chapitre, nous avons pu avoir une idée globale sur l'évolution du système fiscal algérien, ce dernier a connu une grande réforme en 1992 faisant la distinction entre la personne physique et la personne morale et l'introduction de nouveaux types d'impôts et taxes. De ce fait, il est devenu impératif que l'administration dispose d'importants pouvoirs de contrôle pour s'assurer que les assujettis respectent leurs obligations. En effet, d'une part, le contrôle fiscal devient une tâche importante de l'administration, qui peut appliquer certaines sanctions, à travers plusieurs procédures du contrôle. Toutes ces procédures relèvent au début de l'appréciation du vérificateur, s'il faut utiliser les pouvoirs de contrôle et de sanctions.

D'autre part, le contribuable dispose de garanties accordées par la législation fiscale et de moyen pour défendre leurs droits, et dans le cas où ces derniers ne sont pas respectés, implique dans certains cas la nullité de la procédure de vérification.



Chapitre 2 :

*Le contentieux fiscal :
aspects et procédures*

Chapitre 2 : Le contentieux fiscal : aspects et procédure

Le terme contentieux vient du latin « contentieuse » qui signifie « querelle », « débat », « discussion », donc contestation¹. Ce titre évoque les difficultés que soulèvent les rapports entre des parties défendant des intérêts contraires. Pris dans son acception étymologique, il vise donc à la fois l'ensemble des litiges qui peuvent naître entre sujets de droit, et les moyens qui permettent de résoudre ces litiges.

Dans ce chapitre, nous allons essayer de traiter dans un premier temps le contentieux fiscal dans son aspect théorique, puis en second lieu, il y a lieu de passer aux différentes phases du contentieux ; à savoir, la phase administrative et juridictionnelle, afin de comprendre les procédures de règlement des litiges entre l'administration et les contribuables.

Section 01 : Aspect théorique sur le contentieux fiscal

On ne peut comprendre le phénomène fiscal, que si on le replace dans son environnement. La science fiscale comporte ainsi plusieurs aspects : des aspects économiques, sociologiques, politiques et juridiques : ce dernier aspect de la science fiscale étudie, outre le régime juridique des différents impôts, les conditions d'élaboration et d'application de la loi fiscale, les organes compétents en matière fiscale, les prérogatives de l'administration, les garanties accordées aux contribuables, les rapports entre le fisc et les contribuables, et enfin le contentieux fiscal.

1. Définition du contentieux fiscal

Donner une définition précise du contentieux chose qui n'est pas facile en effet, nombreuse sont les situations où le contribuable se trouve en désaccord avec l'administration fiscale.

Selon M. Rousset le contentieux fiscal définit comme étant « l'ensemble des litiges qui peuvent naître de l'activité administrative, mais c'est aussi l'ensemble des procédés juridiques permettant d'obtenir la solution juridictionnelle des litiges qui suscite l'activité administrative»².

¹ G. SCHMOLDERS « la psychologie de l'impôt » P.U.F. paris, 1973 page 69.

² M. ROUSSET « Contentieux administratif », Edition la porte, Maroc 1992.

Le contentieux fiscal peut être aussi défini « D'une part, tout litiges entre le contribuable et l'administration à l'occasion de la détermination de l'impôt par cette dernière ou de sa liquidation ou son recouvrement, et d'autre part, la procédure civile ou judiciaire légale suivie pour arranger le désaccord »³.

A la lumière de ces définitions, le contentieux fiscal est donc tout désaccord déclaré entre le contribuable et l'administration fiscale, sur la base d'impôt, sur sa liquidation ou sur son recouvrement conduisant à un litige en absence de compromis, qui pour être résolu suite à une certaine procédure faisant intervenir plusieurs entités que ces dernières soient administratives ou judiciaires.

Dans tout contentieux fiscal, il y a trois (03) éléments :

- Un désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale aboutissant à un litige ;
- Un recours selon des procédures précises ;
- L'intervention d'entité compétente.

2. Les objets des types de contentieux

Le contentieux est difficile à définir parce qu'il revêt de nombreuses formes et survient dans des cadres différents. Il semble que le conflit soit, par essence, un désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur l'assiette imposable ou sur le recouvrement de cette assiette ce qu'on l'appelle contentieux de recouvrement.

2.1 Contentieux d'assiette

Il met essentiellement en cause la régularité et le bien-fondé de l'imposition. La contestation du contribuable vise le plus souvent, à assurer l'application exacte de la loi et les règlements à son cas individuel. Dans ce cadre-là, il critiquera soit la procédure d'imposition, soit la détermination de la base d'imposition, soit les calculs relatifs à la liquidation de l'impôt.

³ M.MARZAK et A. ABELILA « Le contentieux fiscal entre la théorie et la pratique », 2^{ème} édition, AL Oumnia, Maroc 1998, page 48.

A priori, la chose paraît contestable, en vertu de l'adage « On ne peut être juge et partie », mais en réalité il est légitime d'accorder aux services fiscaux un pouvoir, car elle permet à l'administration fiscale de connaître directement les litiges portés devant elle, en plus cette attribution à caractère mi- juridictionnel, mi- administratif, fait d'ailleurs partie de son contrôle général de l'activité fiscale.

2.1.1. L'imposition d'office

Tout contribuable est tenu de souscrire une déclaration annuelle faisant ressortir ses chiffres d'affaires et ses bénéfices dans le délai prescrit par la réglementation.

Cependant, il arrive que pour une raison ou une autre (oubli, absence, ignorance et négligence ou préméditation), le contribuable ne dépose pas sa déclaration ou qui produit une déclaration incomplète, sur laquelle manquent les renseignements nécessaires pour l'assiette ou le recouvrement de l'impôt, dans ce cas-là, il peut être appliqué à son encontre la procédure de la taxation d'office, mais cette procédure n'est exécutée qu'après envoi d'une mise en demeure régulièrement à la fin de chaque exercice, l'administration fiscale invite les contribuables à souscrire leur déclaration en leur adressant les imprimés nécessaires, sous pli recommandé.

2.1.2. Procédures de rectifications d'imposition

En dehors du cas de taxation d'office pour défaut de présentation des documents comptables ou le refus de se soumettre au contrôle, pour lequel le législateur a prévu une procédure particulière de taxation.

Quoi que se caractérisant par une plus grande implication du contribuable, la présente procédure reste cependant une autre manifestation de l'hégémonie que pratique l'administration sur l'acte d'imposition. En effet, même si la procédure de rectification présente plus de garantie pour le contribuable en terme de recours face aux décisions de l'administration, il renferme l'avantage pour cette dernière de procéder au changement des bases d'impositions préalablement retenues invoquant pour la circonstance le droit de regard que lui confère le législateur.

Comme base à son action, l'administration devra disposer d'information contredisant ceux à l'origine de l'établissement de la déclaration contestée souscrite par le contribuable ou

ayant présidé à l'imposition d'office de ce dernier, des informations qui trouvent leur origine dans les droits de communication et de contrôle dont se prévaux le fisc dans l'objectif ultime d'une imposition juste, le litige porte sur des éléments réels composant l'assiette de l'impôt et non sur la base légale de l'action de l'administration et sa nullité.

L'observation du redevable du délai légal de réponse lui permet de donner suite à une résolution à l'amiable du contentieux entre lui et l'administration fiscale, et ce en faisant parvenir sa réponse aux arguments développés par le fisc, soit en acceptant la nouvelle imposition soit en rejetant tout ou partie des nouveaux éléments mis à sa charge. Informé de ces observations, l'inspecteur doit tenir compte des nouveaux éléments portés à sa connaissance et a le droit de rejeter tous les motifs invoqués qu'il juge non fondés. Si le désaccord persiste entre les parties concernées, ces dernières entament le stade de contentieux judiciaire en saisissant le tribunal compétent et ce comme ultime recours pour statuer sur les différentes questions du litige.

2.2. Contentieux de recouvrement

Les contentieux de recouvrement concernent l'ultime étape de liquidation du redevable de sa dette envers l'administration et ceci en conformité avec les dispositions légales régissant l'acte de recouvrement de chaque impôt et taxe. Ainsi et vu son caractère capital, la perception de l'impôt a nécessité la mise en place d'un cadre réglementaire particulier qui vient épauler les législations fiscales en vigueur. Le « Code de recouvrement des créances publiques » vient logiquement répondre à l'ensemble de ces besoins en apportant une batterie de dispositions auxquelles renvoient les lois instituant les différents impôts et taxes.

Pour bien comprendre la différence qui existe entre le contentieux de l'imposition et celui de recouvrement, il convient de distinguer, d'une part, les opérations d'assiette et de liquidation, et d'autre part, les opérations de recouvrement de l'impôt.

Si, en tant qu'organe administratif, le fisc jouit de prérogatives exorbitantes du droit commun, il exerce normalement ses pouvoirs sans avoir recours à des moyens de coercition, car il recherche avant tout la collaboration du contribuable.

C'est évident en matière de contributions directe : Si en ce domaine le « rôle » qui a pour objet de déterminer la dette de chaque redevable constitue en lui-même une décision exécutoire, le contribuable ne doit au rôle, du moins dans un premier temps, qu'une

obéissance libre. De même, en matière d'impôt indirect, le fisc attend à priori le paiement volontaire de l'impôt. Ainsi, comme le note M. Trotabas : « Le paiement volontaire est donc la règle du recouvrement de l'impôt »⁴.

Ainsi la survenance de ce genre de contentieux signifie que le litige a dépassé l'étape de recouvrement à l'amiable et qu'il a entamé la phase de recouvrement forcé régie par les dispositions du code de recouvrement. Un recouvrement à l'amiable qui ne peut être réalisé qu'à travers un respect total des règles relatives à l'exigibilité.

Section 02 : Phase administrative du contentieux fiscal

Le contentieux fiscal repose autour de deux principaux types d'organes ; administratifs et juridictionnels. Pour ce qui est des organes administratifs, il intervient en premier lieu dans le processus de règlement des litiges fiscaux. C'est une intervention impérative devant précéder tout recours juridictionnel.

1. Conditions requises pour la mise en œuvre de la procédure administrative

Pour que la mise en œuvre de la procédure administrative soit valable, il faut que le contribuable réponde à certaines conditions.

1.1. Etablissement et délivrance de facture

L'établissement et la délivrance des factures en appuie à toute opération générant des recettes et effectuée dans le cadre de l'activité professionnelle est une obligation à laquelle est soumise toute entreprise.

En effet, toutes les recettes réalisées à l'occasion de leurs activités professionnelles de ventes de biens ou de prestations de services à des clients ou à des particuliers doivent être individualisées et donner lieu à la délivrance de factures ou mémoires pré numérotés et tirés d'une série continue ou édités par un système informatique selon une série continue. Dans le cas de vente au détail et à défaut de factures, la société doit délivrer des tickets de caisse. Ainsi la mention de la TVA implique automatiquement la redevabilité des sommes facturées par ladite personne.

⁴ M. TROTABAS, finances publiques, 4^{ème} édition, Dalloz. Paris 1970., page 13.

Tout contribuable qui pratique des tournées en vue de la vente directe à des patentables doit mentionner sur les factures ou les documents en tenant lieu qu'il délivre à ses clients le numéro d'article du rôle d'imposition des dits clients à l'impôt des patentes.

1.2. Justification des dépenses

Sous peine d'irrecevabilité des dépenses et des droits de déductions qui en résulte, la présentation de pièce justificative est une obligation exprimée par le législateur.

Ainsi, tout achat de bien ou de service effectué par un exploitant auprès d'un fournisseur patentable doit être justifié par une facture régulière ou toute autre pièce probante établie au nom de l'intéressé. La pièce doit comporter tous les renseignements prescrits par les dispositions légales. L'exploitant doit aussi mentionner le mode de financement. L'inobservation de ces dispositions fait perdre au contribuable le droit de déductibilité qui s'y rattache.

1.3. Etablissement d'un inventaire détaillé

Cette obligation tient au fait que l'entreprise est dans le besoin de savoir l'ensemble des existants dans son patrimoine tant en quantité qu'en valeur et ceci en tenant compte des mouvements connus au courant de l'exploitation.

Ainsi, toute entreprise est tenue à la fin de chaque exercice d'établir les inventaires détaillés des stocks, en quantité et en valeur, des marchandises, des produits divers, des emballages ainsi que des matières consommables qu'elle achète en vue de la revente ou pour les besoins de l'exploitation.

1.4. Conservation des documents

Autre obligation à laquelle doit se conformer tout contribuable est celle de la conservation des documents qui constituent un moyen de preuve sur l'historique des opérations et situations qu'a permis l'exercice d'une activité professionnelle.

Ainsi les sociétés sont tenues de conserver et ce pendant dix ans suivants leur date d'établissement, dans leurs lieux d'imposition, les doubles des factures de vente ou des tickets de caisse, les pièces justificatives des dépenses et des investissements ainsi que les documents comptables nécessaires au contrôle fiscal, notamment les livres sur lesquels les opérations ont

été enregistrées, le livre d'inventaire, les inventaires détaillés s'ils ne sont pas recopiés intégralement sur ce livre ainsi que le livre journal et les fiches des clients et des fournisseurs.

Toute perte de documents comptables pour quelque cause que ce soit doit être signalée à l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées ou des taxes sur le chiffre d'affaire du siège social ou du lieu du principal établissement par lettre recommandée avec accusé de réception dans les quinze jours suivant la date à laquelle la perte a été constatée.

1.5. Déclaration du résultat fiscal et du chiffre d'affaire

Toutes les sociétés doivent adresser à l'inspecteur des impôts directs et taxes assimilées du lieu de leur siège social ou de leur principal établissement, dans les trois mois qui suivent la date de clôture de chaque exercice comptable, une déclaration de leur résultat fiscal établie sur ou d'après un imprimé modèle par l'administration. Cette déclaration doit comporter les références des paiements antérieurs et doit être accompagnée des pièces annexes légalement établies.

1.6. Déclaration annuelle du revenu global

Les contribuables sont tenus d'adresser par lettre recommandée avec accusé de réception ou à déposer contre récépissé à l'inspection des impôts directs et taxes assimilées du lieu de leur résidence habituelle, leur principal établissement ou leur domicile fiscal, une déclaration sur ou d'après l'imprimé modèle de l'administration fiscale.

En cas de transfert de domicile ou d'établissement hors du ressort de la perception, ainsi que dans le cas de cession ou de cessation d'entreprise, les retenus effectuées doivent être versées dans le mois qui suit le transfert, la cession ou la cessation. Un bordereau avis daté comportant les informations sur les parties versantes et le montant du paiement est délivré à chaque versement.

Les sommes retenues par les administrations et les comptables publics sont versées au trésor au plus tard dans le mois qui suit celui au cours duquel la retenue a été opérée; chaque versement est accompagné d'un état récapitulatif.

1.7. Déclaration d'imposition à la TVA

La TVA est due par les personnes qui réalisent les opérations situées obligatoirement ou par option dans le champ d'application de la taxe soit sous le régime de déclarations mensuelles ou celui de déclaration trimestrielle.

Ainsi, les redevables imposés sous le régime de la déclaration mensuelle doivent déposer, avant l'expiration de chaque mois, auprès du bureau du percepteur compétent, une déclaration du chiffre d'affaire réalisé au cours du mois précédent et verser, en même temps, la taxe correspondante. Les redevables imposés sous le régime de la déclaration trimestrielle doivent déposer, avant l'expiration du premier mois de chaque trimestre, auprès du bureau du percepteur compétent, une déclaration du chiffre d'affaires réalisé au cours du trimestre écoulé et verser, en même temps, la taxe correspondante.

Lorsque le délai de dépôt de la déclaration expire un jour de congé légal, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.

1.8. Obligation de recouvrement

Passé le stade de la déclaration, l'impôt devient exigible au vu de l'administration fiscale suivant un calendrier strict que fixent les dispositions légales en vigueur. Ainsi chaque impôt comporte les modalités propres à sa liquidation garantissant une certaine clarté dans l'acte de recouvrement de l'impôt. Reste que pour appuyer la force probante de ces dispositions, le législateur a mis l'accent sur l'exigibilité des sommes dues et du respect strict de la loi en instaurant des mécanismes de contrainte pour les plus récalcitrants des redevables.

2. Procédure au préalable auprès de l'administration

Le contentieux au préalable constitue une première voie de recours, obligatoire de la procédure contentieuse, il consiste à introduire une réclamation contentieuse, faites par le contribuable lorsqu'il estime que l'imposition mise à sa charge par l'administration fiscale est exagérée ou abusive.

A cet effet il introduit une réclamation auprès des services compétents dans des délais qui sont déterminés par la législation fiscale.

2.1. Délai de réclamation

Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l’administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle, ou de la réalisation de l’événement qui motive la réclamation.

Tableau N°04 : Récapitulatif des délais de réclamation :

Nature de la déclaration	Délai	Article CPF	Point de départ
Impôts perçus par voie de rôle	31 Décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle.	72-1	Date de mise en recouvrement du rôle
Erreur d’expédition des avertissements	31 Décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la réception des avertissements.	72-2	Date de réception des nouveaux avertissements.
Faux ou double emploi	31 Décembre de la 2 ^{ème} année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine du faux ou double emploi	72-2	Date à laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de l’existence desdites cotes.
Retenues à la source (IRG – IBS)	31 Décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la retenue a été opérée.	72-3	Date à laquelle la retenue a été opérée.
Impôts versés spontanément par le contribuable	31 Décembre de la deuxième année suivant celle au titre de laquelle l’impôt a été versé.	72-3	Date à laquelle l’impôt a été versé.
Dégrèvements spéciaux relatifs à la taxe foncière	La réclamation doit être introduite au plus tard le 31 Décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l’événement qui la motive.	102	Date de l’événement qui motive la réclamation.
Evaluation des chiffres d’affaires des exploitants placés sous le régime de l’IFU	Six (06) mois, à compter de la date de notification définitive du forfait.	72-5	Date de notification définitive du forfait (IFU).

Source : Réalisé par nos soins à partir de l’article 72 du CPF.

En plus du délai général applicable au 31 décembre de la seconde année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle, soit de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation, on retrouve les délais particuliers, dans les cas suivants⁵ :

- Les impôts directs locaux et taxes assimilées, les réclamations doivent être présentées à l'administration des impôts au plus tard le 31 décembre de l'année suivante ;
- Les retenus à la source, leurs réclamations contre les impositions mises en recouvrement doivent être présentés au plus tard le 31 décembre de l'année suivante ;
- L'envoi de nouveaux avis d'imposition à la suite d'erreur d'expédition, la date limite de réclamation contre les impositions figurant sur l'avis d'imposition est au plus tard le 31 décembre de l'année suivante ;
- Procédure de reprise ou de rectification, lorsque le contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification (selon la procédure contradictoire comme en cas d'imposition d'office), il dispose pour présenter sa réclamation d'un délai égal à celui dont l'administration dispose pour procéder à la rectification des impositions, c'est-à-dire d'un délai expirant, d'une manière générale, au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification.

2.2. Forme et contenu de la réclamation

La réclamation doit, en principe, être individuelle et son support peut être constitué par une simple lettre. En outre, la présentation de la réclamation, au plan de son contenu, doit comporter des précisions concernant son rédacteur, l'énoncé de son objet et la communication de certaines pièces.

2.2.1. Conditions de forme

Le contribuable qui souhaite introduire un recours, devant l'administration fiscale, devra respecter les règles de forme suivantes :

⁵J. SERAQUI, *Le fiscal de la gestion du patrimoine*, édition SERAQUI, Paris 2013, Page 945.

a. Formulation d'une réclamation individuelle: aux termes de l'article 73 bis 1 du CPF, les réclamations doivent être individuelles. Toutefois, et dans des cas limitativement énumérés par ce même article, la réclamation peut être collective :

- Lorsque l'imposition concerne une collectivité de contribuables ;
- Lorsque les membres d'une société de personnes contestent les impôts mis à la charge de cette société.

En pratique, les autres demandes collectives demeurent recevables à l'égard du premier signataire.

En outre, la réclamation contentieuse, n'est en aucun cas soumise aux droits de timbre, quelles que soient la nature et l'importance des impôts et taxes contestés.

b. Signature et mandat:

- **Signature :** la réclamation doit porter la signature manuscrite de son auteur⁵. La règle ainsi posée ne s'oppose pas à ce qu'une personne illettrée ou physiquement incapable de signer, puisse valablement présenter une réclamation non signée. Toutefois, sous réserve de cette exception, il ya lieu, de considérer comme irrecevable, une réclamation qui n'est revêtue d'aucune signature de son auteur ;
- **Mandat :** toute personne, qui introduit ou soutient pour autrui une réclamation ou un recours devant la commission compétente, doit justifier d'un mandat régulier établi sur un imprimé fourni par l'administration fiscale non soumis au droit de timbre, ni à la formalité de l'enregistrement.

Toute personne titulaire d'un mandat et qui n'intervient pas au titre de son activité professionnelle, est tenue de faire légaliser sa signature auprès des services communaux habilités⁶.

Toutefois, la production d'un mandat n'est pas exigée des personnes agissant au nom et pour le compte de contribuables requérants, de par leur profession, leur statut juridique ou leur position vis-à-vis des impositions réclamées. Il s'agit⁷:

- ✓ Des avocats régulièrement inscrits au barreau qui doivent, toutefois, présenter leur lettre de constitution ;

⁶ Article 75 du Code des procédures fiscales.

⁷ Instruction générale sur les procédures contentieuses, DCX.-DGI, 2012, page 06.

- ✓ Des personnes qui détiennent, de par leur fonction ou leur qualité, le droit d'agir au nom de l'entreprise, tels que les gérants pour les SARL, les PDG pour les sociétés par actions, les membres des SNC, les employés salariés de leur entreprise ainsi que les salariés de l'entreprise concernée ;
- ✓ Des personnes mises en demeure d'acquitter les cotisations visées dans les réclamations.

2.2.2 Conditions de fond

Le principe fondamental précédemment indiqué et selon lequel la réclamation administrative préalable présente un caractère obligatoire, oblige à ce qu'il soit porté une attention toute particulière au contenu même de la contestation élevée dans cette réclamation.

Ce recours auprès du service compétent doit donc mentionner expressément l'étendue exacte de la contestation, la nature des impositions contestées, les années concernées par la demande l'étendue du montant en principal de ces impositions contestées ou des pénalités, la décharge, réduction ou restitution sollicitées.

En outre, la réclamation doit être accompagnée de l'avertissement ou d'un extrait de rôle. A défaut de production de l'avertissement, la réclamation doit indiquer le numéro de l'article du rôle sous lequel figure l'imposition contestée et, dans le cas où l'impôt ne donne pas lieu à l'établissement d'un rôle, être accompagnée d'une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement contesté.

A défaut, la réclamation ne comportant pas une telle argumentation, au moins dans un exposé sommaire, serait irrecevable⁸, sauf à ce que ce vice de forme soit réparé jusqu'à la décision de l'agent compétent et avant l'expiration du délai de réclamation, dans le cas du contentieux de l'assiette.

Les vices de forme qui peuvent être réparés avant l'intervention de la décision sont :

- ✓ L'absence de mention de l'imposition contestée;
- ✓ Le défaut d'élection de domicile d'un contribuable domicilié hors d'Algérie;
- ✓ L'absence d'exposé sommaire des moyens et des conclusions;

⁸ F. PILLET, « Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal », 3e édition, éditions du Juris-Classeur, France, 2003. Page 71.

- ✓ Le défaut de production de l'avertissement ou d'une pièce justifiant le montant ;
- ✓ De la retenue ou du versement de l'impôt contesté.

2.3 sursis l'égal de paiement

Pour obtenir satisfaction, le contribuable peut être amené à fournir des garanties destinées à assurer au trésor le recouvrement de sa créance. Lorsque ces garanties sont considérées comme suffisantes, le contribuable bénéficie de l'effet suspensif du sursis de paiement jusqu'à décision statué.

Le contribuable qui introduit une réclamation dans les conditions fixées par le CPF, par laquelle il conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée des dites impositions, s'il réclame avant l'intervention de la décision prise sur cette réclamation, le bénéfice des dispositions contenues dans le présent article, à la condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement des droits contestés.

A défaut de constitution de garanties, le contribuable peut surseoir au paiement de la partie contestée, en s'acquittant auprès du receveur des impôts compétents, d'un montant égal à 30% des impositions objet de litige.

Le recouvrement des droits restants est différé jusqu'à l'intervention de la décision de l'administration fiscale. L'application de cette mesure est réservée uniquement aux réclamations issues des contrôles fiscaux ci-après :

- Vérification de comptabilité ;
- Vérification ponctuelle de comptabilité ;
- Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

Le recouvrement des impositions contestées par suite de double emploi ou d'erreurs matérielles dûment constatées par l'administration fiscale est suspendu jusqu'à l'intervention de la décision contentieuse, sans que le contribuable ne soit astreint à la constitution de garanties ou au paiement du montant de 30% des impositions objet de contentieux⁹.

⁹ Article 74-5 du Code des Procédures Fiscales.

2.4. Instruction des réclamations délai pour statuer

Les réclamations sont instruites par le service ayant établi l'imposition. Le DGE, le DIW, le CDI, ou CPI statuent sur les réclamations relevant de leur compétence respective dans un délai de six (06) mois suivant la date de leur présentation. Le délai est porté à huit (08) mois pour les affaires contentieuses qui requièrent l'avis de l'administration centrale conformément à l'article. Les Chefs des centres des impôts et de proximité des impôts statuent sur les réclamations relevant de leur compétence respective dans un délai de quatre (04) mois, à compter de la date de réception de la réclamation. Pour les réclamations introduites par les contribuables relevant du régime de l'impôt forfaitaire unique, ce délai est ramené à deux (02) mois.

2.4.1 Transmission des réclamations au service taxateur pour instruction préliminaire et instruction des réclamations par la structure chargée du contentieux.

Toutes les dispositions utiles doivent être prises pour que les réclamations soient examinées et les dossiers transmis à la structure concernée chargée du contentieux, dans les délais impartis pour statuer.

Une fois le dossier de réclamation, accompagné de l'instruction préliminaire, est réceptionné par la structure chargée du contentieux, il sera procédé à son instruction par les agents instructeurs des services concernés par un examen en la forme et sur le fond.

- **Examen en la forme :**

Cet examen consiste à rechercher:

- D'une part : si elle a été présentée dans les délais prévus par la loi en déterminant notamment pour chaque réclamation : sa date de présentation, l'étendue du délai applicable et la date d'expiration de ce délai.
- D'autre part, aux règles de forme légalement fixées notamment : le caractère individuel ou collectif de la demande, l'obligation d'élire un domicile en Algérie, la signature et la qualité de l'auteur de la demande.

Toutefois, il est pour rappel que l'existence d'un vice de forme définitif ne dispense pas l'agent chargé de l'instruction de procéder à l'examen au fond des réclamations.

- **Examen en le fond :**

Une fois avoir étudié les réclamations dans les conditions indiquées ci-dessus l'agent instructeur du contentieux procède à leur examen relatif au fond.

La détermination des faits qui sont à l'origine des impositions contestées ou sur lesquels reposent les réclamations des contribuables, présente une importance essentielle pour l'instruction au fond de ces réclamations.

L'agent instructeur doit tout d'abord s'attacher à déterminer de façon aussi nette et exacte que possible, les faits pouvant être de nature soit à justifier le maintien de l'imposition contestée soit, au contraire, à faire apparaître le fondement de la réclamation du contribuable.

Après avoir rassembler l'ensemble des éléments de faits nécessaires pour apprécier le mérite d'une réclamation. L'agent instructeur recherche les dispositions législatives ou réglementaires et les principes qui lui paraît de nature à justifier le bien fondé de toute ou partie de l'imposition contestée.

2.4.2. Avis de la structure chargée du contentieux :

Après avoir procédé à l'examen de la réclamation en la forme et au fond, les résultats de ses contestations doivent être consignées dans un rapport contenant les observations et avis sur la suite à réserver à la demande tout en déterminant, s'il ya lieu, le montant des dégrèvements proposés (décharge, réduction ou restitution).

L'avis formulé doit être rédigé sur la feuille d'instruction prévue à cet effet. Il devra reprendre l'examen en la forme sur tous ces aspects avant de consigner le fond¹⁰.

Sur le fond, l'avis doit comprendre:

- Indication des règles et principes applicables en la matière ;
- L'indication de l'objet de la réclamation ;
- Une conclusion sur le mérite de la réclamation.

¹⁰ Instruction général sur les procédures contentieuses. DCX.DGI.2012, Page 24.

Il est recommandé de procéder au calcul des droits à accorder en décharge, réduction ou restitution, en tenant compte des compensations susceptibles d'être effectuées.

Dès que l'avis est formulé, le dossier de la réclamation doit être transmis à l'autorité compétente pour statuer.

2.5. Décision

La décision de l'administration intervient lorsque l'instruction de la réclamation est achevée. Quel que soit le sens de la décision prise : un rejet, une admission partielle ou totale, doit être prononcée par l'autorité compétente pour statuer dans les délais impartis, ensuite notifiée au contribuable concerné.

2.5.1 Domaine de compétence

Le directeur des impôts de wilaya peut déléguer son pouvoir de décision aux agents placés sous son autorité. Les conditions d'octroi de cette délégation sont fixées par décision du Directeur Général des Impôts.

Le chef du centre des impôts et le chef du centre de proximité des impôts peuvent déléguer leur pouvoir de décision aux agents placés sous leur autorité.

Les conditions d'octroi de leurs délégations respectives sont fixées par décision du Directeur Général des Impôts¹¹.

Le pouvoir de prononciation sur la réclamation contentieuse est assigné, selon le cas, au:

- DGE, pour les réclamations contentieuses relevant de sa compétence,
- DIW, pour les réclamations contentieuses introduites par :

- les contribuables relevant de sa compétence territoriale ;

- les contribuables relevant des CDI, pour les réclamations contentieuses dont le montant contesté est inférieur ou égal à 50.000.000 DA ;

¹¹ Article 78 du Code des Procédures Fiscales.

- les contribuables relevant des CPI, pour les réclamations contentieuses dont le montant contesté est inférieur ou égal à 20.000.000 DA.

Par ailleurs, lorsque les réclamations contentieuses portent sur des affaires dont le montant total des droits et pénalités excède cent cinquante millions de dinars (150.000.000 DA), le Directeur des Impôts de Wilaya est tenu de requérir l'avis conforme de l'administration centrale (Direction du Contentieux).

Aussi, lorsque les réclamations contentieuses portent sur des affaires dont le montant total des droits et pénalités excède trois cent millions de dinars (300.000.000 DA), le Directeur des Grandes Entreprises est tenu de requérir l'avis conforme de l'administration centrale (Direction du Contentieux).

Tableau N°05: Délai pour statuer sur les réclamations contentieuses

Structure	Montant contesté (droits, amende et pénalités d'assiette comprises découlant d'une même procédure impôt)	Délai d'instruction
DGE	. Montant contestés $\leq 300\ 000\ 000^{DA}$. M.D.C $> 300\ 000\ 000^{DA}$ (avis de conforme de l'administration centrale)	Six (06) mois
DIW	. Affaire CPI : $20\ 000\ 00^{DA} < M.D.C \leq 150\ 000\ 000^{DA}$. Affaire CDI : $5\ 000\ 000^{DA} < M.D.C \leq 150\ 000\ 000^{DA}$ $M.D.C \geq 150\ 000\ 000^{DA}$ (avis de conforme de l'AC) . Affaire inspection : $M.D.C \leq 150\ 000\ 000^{DA}$. Affaire SDCF, SRV : $M.D.C \leq 150\ 000\ 000^{DA}$ $M.D.C \geq 150\ 000\ 000^{DA}$ (avis de conforme de l'AC)	Huit (08) mois
CDI	$M.D.C \leq 50\ 000\ 000^{DA}$	Quatre (04) mois
CPI	$M.D.C \leq 20\ 000\ 000^{DA}$	Quatre (04) mois

Source : Ministère des Finances, Direction générale des impôts.

2.5.2. Dégrèvement d'office

Le directeur des impôts de wilaya, le chef de centre des impôts et le chef du centre de proximité des impôts, selon le cas et dans le domaine de leur compétence respective,

prononcent, en tout temps et d'office, le dégrèvement des cotes ou portion des cotes portant sur les contributions et taxes à l'égard desquelles les services ont dûment relevé des erreurs manifestes commises lors de leur établissement¹².

A cet effet, l'administration fiscale est dans l'obligation de prononcer le dégrèvement d'office pour les impositions comportant des erreurs manifestes.

L'exercice du dégrèvement d'office peut résulter de l'initiative de l'administration ou d'une démarche du contribuable, suite à des erreurs manifestes constatées par les services d'assiette et de recouvrement¹³.

Par erreurs manifestes, il y a lieu d'entendre notamment :

- Erreurs dans l'établissement des bases imposables ou le calcul, erreurs dans le taux d'imposition ;
- Doubles emplois ;
- Non imputation des déficits antérieurs ;
- Non prise en compte d'un avantage fiscal légalement prévu ;
- Application à tort de majorations et pénalités...

Il convient de préciser que la procédure de dégrèvement d'office peut être utilisée soit à l'aide d'états spéciaux, appelés « états de dégrèvement d'office », soit par une réclamation.

3. Procédure devant les commissions de recours

Le contribuable qui n'est pas satisfait de la décision rendue sur sa réclamation, selon le cas, par le directeur des grandes entreprises, le directeur des impôts de wilaya, le chef du centre des impôts et le chef du centre de proximité des impôts, a la faculté de saisir la commission de recours compétente prévue, dans un délai de quatre (04) mois à compter de la date de réception de la décision de l'administration¹⁴.

¹² Article 95 du Code des Procédures Fiscales.

¹³ Instruction générale sur les procédures contentieuses 2012. DCX.DGI. Page 33.

¹⁴ Article 80-1 du Code des Procédures fiscales.

Les recours doivent être adressés par les contribuables au Président de la commission de recours. Ils sont soumis aux mêmes règles de forme prévues pour les réclamations préalables¹⁵.

3.1 Délai pour statuer

Les commissions de recours doivent se prononcer par le rejet ou l'acceptation, sur le recours dont elles sont saisies dans un délai de quatre (04) mois à compter de la date de présentation au président de la commission. Si la commission ne s'est pas prononcée dans le délai susmentionné, ce silence vaut rejet implicite du recours. Dans ce cas, le contribuable peut saisir le tribunal administratif dans un délai de quatre (04) mois à compter de l'expiration du délai imparti à la commission pour se prononcer, et ce, conformément à l'article 80 du CPF.

Lorsque l'avis de la commission est considéré comme non fondé, le DGE, DIW, CDI ou CPI, sursoient de cet avis sous réserve d'en informer le requérant. Dans ce cas, ces autorités introduisent un recours contre l'avis de la commission devant le tribunal administratif dans les deux (02) mois qui suivent la date de réception dudit avis.

3.2 Types de commission

Il est institué les commissions de recours suivantes :

- Commission de recours de wilaya ;
- Commission de recours de régional ;
- Commission de recours central.

3.2.1 Commission de recours de wilaya

La commission de recours de wilaya est instituée au niveau de chaque wilaya, elle se compose comme suit :

- Un (1) commissaire aux comptes désigné par le président de la chambre nationale des commissaires aux comptes, président ;
- Un (01) membre de l'assemblée populaire de wilaya ;

¹⁵ Article 80-4 du CPF, modifié par les articles 49 de la LF pour 2007, 42 de la LF 2009 et 40 de la LF 2012

- Un (01) représentant de la direction chargée du commerce de la wilaya ayant, au moins, rang de chef de bureau ;
- Un (01) représentant de la direction chargée de l'industrie de la wilaya ayant, au moins, rang de chef de bureau;
- Un (1) représentant de la chambre nationale des commissaires aux comptes;
- Un (01) représentant de la chambre de commerce et d'industrie siégeant dans la wilaya;
- Un (01) représentant de la chambre algérienne d'agriculture siégeant dans la wilaya;
- Le DIW, ou selon le cas, le CDI ou le CPI ou leur représentant ayant respectivement rang de sous-directeur ou de chef de service principal;

En cas de décès, de démission ou de révocation d'un des membres de la commission, il est procédé à de nouvelles désignations.

La commission peut s'adjoindre, au besoin, un expert fonctionnaire et qui a voix consultative.

Les fonctions de secrétaire et de rapporteur sont assurées par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal des Impôts, désigné par le DIW.

Les membres de la commission sont soumis aux obligations du secret professionnel prévues par l'article 65 du code des procédures fiscales¹⁶.

- **Attribution :** Cette commission émet un avis sur :
 - Les demandes portant sur les affaires dont le montant total des droits et pénalités est inférieur ou égal à vingt millions de dinars (20 000 000 DA) et pour lesquelles l'administration a préalablement rendu une décision de rejet total ou partiel ;
 - Les demandes formulées par les contribuables relevant des centres de proximité des impôts.

¹⁶ Article 81 bis : créé par l'article 63 de la loi de finances pour 2007 et modifié par les articles 27 et 28 de la loi de finances 2016, 48 de la loi de finances 2017 et 51 de la loi de finances 2018.

La commission se réunit sur convocation de son président deux fois par mois. La réunion de la commission ne peut se tenir valablement qu'en présence de la majorité de ses membres. La commission convoque les contribuables intéressés ou leur conseiller à se faire entendre et, à cet effet, elle doit les aviser vingt (20) jours avant la date de la réunion.

Les avis de la commission doivent être approuvés à la majorité des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante. Ces avis, signés par le président de la commission, sont notifiés par le secrétaire au directeur des impôts de wilaya dans un délai de dix (10) jours à compter de la date de clôture des travaux de la commission.

3.2.2 Commission de recours régional

Il est institué, auprès de chaque Région, une commission de recours, composée comme suite :

- Un expert-comptable désigné par le président de l'ordre national des experts comptables, président ;
- Le Directeur Régional des Impôts ou son représentant ayant rang de sous-directeur;
- Un (01) représentant de la Direction Régionale du Trésor ayant rang de sous-directeur;
- Un (01) représentant de la Direction Régionale chargée du commerce, ayant rang de chef de bureau;
- Un (01) représentant de la Direction chargée de l'Industrie de la wilaya du lieu de situation de la Direction Régionale des Impôts ayant, au moins, rang de chef de bureau;
- Un (01) représentant de la chambre de commerce et d'industrie de la wilaya du lieu de situation de la Direction Régionale des Impôts;
- Un (01) représentant de la chambre d'agriculture de la wilaya du lieu de situation de la Direction Régionale des Impôts;
- Un représentant de l'ordre national des experts comptables.

- **Attribution :** La commission de recours de wilaya est appelée à émettre un avis sur :
 - Les demandes portant sur les affaires dont le montant total des droits et pénalités (impôts directs et tva) est supérieur à vingt millions de dinars (20 000 000 DA) et inférieur ou égal à soixante-dix millions de dinars (70 000 000 DA) et pour lesquelles l'administration a préalablement rendu une décision de rejet total ou partiel ;
 - Les demandes formulées par les contribuables relevant de la compétence des centres des impôts.

En ce qui concerne l'avis et la réunion de la commission de wilaya, elle suit la même procédure qu'en ce qui concerne les commissions de wilaya.

3.2.3 Commission centrale de recours

La commission centrale de recours est la plus haute instance en matière de recours contentieux relevant des impôts directs et taxes sur la valeur ajoutée. Elle est instituée auprès du ministère chargé des finances.

Une commission centrale de recours se compose :

- Le ministre chargé des finances ou son représentant dûment mandaté, président ;
- Un (01) représentant du ministère de la justice ayant au moins rang de directeur ;
- Un (01) représentant du ministère du Commerce ayant au moins rang de directeur ;
- Un (01) représentant du ministère chargé de l'Industrie ayant rang de directeur ;
- Un (01) représentant du conseil national de comptabilité ayant au moins rang de directeur ;
- Un (01) représentant de la chambre algérienne de commerce et de d'industrie;
- Un (01) représentant de la chambre nationale de l'agriculture;
- Le directeur des grandes entreprises ou son représentant ayant rang de sous-directeur.

Le sous-directeur chargé des commissions de recours à la direction générale des impôts est désigné en qualité de rapporteur de la commission.

Le secrétariat de la commission est assuré par les services de la direction générale des impôts. Ses membres sont désignés par le directeur général des impôts.

- **Attribution :** La commission centrale de recours est appelée à émettre un avis sur réclamation ci-après :
 - Les demandes formulées par les contribuables relevant de la direction des grandes entreprises et pour lesquelles cette dernière a préalablement rendu une décision de rejet total ou partiel ;
 - Les affaires dont le montant total des droits et pénalités (impôts directs et TVA) excède soixante-dix millions de dinars (70 000 000 DA) et pour lesquelles l'administration a préalablement rendu une décision de rejet total ou partiel.

La commission se réunit sur convocation de son président deux fois par mois. La réunion de la commission ne peut se tenir valablement qu'en présence de la majorité de ses membres. La commission convoque les contribuables ou leurs représentants pour les entendre. A cet effet, elle doit leur notifier la convocation vingt (20) jours avant la date de la réunion.

La commission peut également entendre le directeur des impôts de la wilaya concernée, à l'effet de lui fournir les éclaircissements nécessaires au traitement des affaires contentieuses relevant de sa compétence territoriale¹⁷.

Les avis de la commission doivent être approuvés à la majorité des membres présents. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante. Les avis signés du président sont notifiés par le secrétaire, selon le cas au directeur des impôts de la wilaya compétente ou au directeur des grandes entreprises dans un délai de vingt (20) jours à compter de la date de clôture des travaux de la commission.

¹⁷ Article 81 du CPF de la LF.

Tableau N°06 : Prise en charge du contentieux par les commissions compétentes

Structure	Commission de recours compétente	Lieu du dépôt du recours contentieux
DGE	Commission Centrale de recours des impôts directes et taxes assimilées et de la TVA	DGE
DIW	<ul style="list-style-type: none"> . Commission de recours de Wilaya des IDTA et de la TVA Cote* \leq 20.000.000 DA .Commission de Recours Régional des impôts directs et taxes assimilées et de la TVA 20.000.000 DA < Cote* \leq 70.000.000 DA . Commission Centrale de Recours des impôts directs et taxes assimilées et de la TVA Cote* >70.000.000 DA 	DIW
CDI	Commission de Recours de Wilaya des impôts directs et taxes assimilées et de la TVA	CDI

Source : Ministère des Finances, Direction générale des Impôts.

* Montant de la cote = montant total contesté – montant des éventuels dégrèvements partiels.

Section 03 : Phase juridictionnelle du contentieux fiscal

La deuxième grande voie de recours de contentieux est la voie juridictionnelle le juge intervient en dernier lieu dans le règlement des différends opposant le fisc au contribuable. C'est la phase finale du contentieux, considérée par certains auteurs français comme véritablement contentieuse au point de vouloir circonscrire tout le contentieux fiscal à cette phase. De tous les temps et lieux, le juge est regardé comme le véritable garant des droits du contribuable: "le recours au juge judiciaire ou au juge administratif demeure une pièce

maîtresse de l'ensemble du système fiscal¹⁸. Aussi, son intervention dans le contentieux fiscal est prépondérante en dépit de la place importante qu'occupe l'Administration fiscale dans ce domaine.

1. Procédure devant le tribunal administratif

Après épuisement de toutes les voies de recours aussi bien devant les différentes commissions de recours et lorsque le litige persiste, le différent peut être soumis à l'arbitrage du juge.

Dans ce type de recours, l'Etat, par l'intermédiaire de l'administration fiscale, est partie du litige à l'impôt.

La décision juridictionnelle constitue le clôt de la procédure contentieuse des réclamations en décharge ou en réduction, sans possibilité d'opposition.

Du fait que le contentieux fiscal relève du domaine du contentieux administratif, dont la compétence est évoluée au juge administratif, la saisie du juge par une requête introductive d'instance constitue le déclenchement de la procédure juridictionnelle.

1.1 Saisine du juge administratif

La requête introductive d'instance devant le juge administratif débute par la saisine du juge du premier degré, à savoir le tribunal administratif. Elle se poursuit le cas échéant devant le conseil d'Etat qui intervient en tant que juge d'appel dans le plein contentieux :

➤ Saisine du juge par le contribuable :

Celle-ci peut avoir lieu dans les cas suivants :

- Notification d'une décision de rejet total ou partiel, prononcé suite à une réclamation contentieuse (préalable), que celle-ci intervienne avant ou après expiration des délais prévus pour statuer sur ladite réclamation ;
- Notification d'une décision de rejet total ou partiel, introduit auprès de la commission de recours compétente, que celle-ci interviennent avant ou après expiration des délais prévus pour statuer sur le dit recours ;

¹⁸ A. TIXIER « droit fiscal » 2^{ème} édition, Dollaz, Paris 1990, Page 277.

- S'il n'a pas reçu notification de la décision du directeur des impôts de wilaya à l'issue de l'expiration du délai imparti à l'administration fiscale pour statuer sur sa réclamation contentieuse ;
 - En cas de contestation au fond, suite à la notification d'un titre de perception en matière de droit d'enregistrement ou en matière d'impôts indirects.
- **Saisie du juge par l'administration :**

L'administration peut saisir le juge administratif dans les cas ci-après :

- Saisir d'office si elle n'est pas d'avis pour admettre intégralement la réclamation du contribuable ;
- Contre l'avis de la commission de recours des impôts indirects et de TVA de wilaya, lorsque cet avis est rendu en violation manifeste d'une disposition de la loi fiscale sous réserve d'en informer le requérant.

1.2. Délai de la saisie du juge administratif

L'action doit être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de quatre (04) mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'administration notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation, que cette notification soit faite avant ou après l'expiration du délai de six (06) mois. Les délais de recours sont interrompus dans les cas suivants :

- Recours devant une juridiction administrative incompétente ;
- Demande d'assistance judiciaire ;
- Décès ou changement de capacité du requérant ;
- Force majeure ou cas fortuit¹⁹.

1.3. Condition de la forme

Conformément à l'article 83 du CPF, toute requête doit obéir à certaines conditions qui sont citées ci-après :

¹⁹ Article 970 à 974 du code des procédures civiles et administratives.

- Toute requête doit contenir explicitement l'exposé des moyens, et lorsqu'elle fait suite à une décision du directeur des impôts de la wilaya, être accompagnée de l'avis de notification de la décision contestée ;
- Le réclamant ne peut contester devant le tribunal administratif des cotisations différentes de celles qu'il a mentionnées dans sa réclamation au directeur des impôts de la wilaya. Toutefois, dans la limite du dégrèvement primitivement sollicité, il peut faire toutes conclusions nouvelles à condition de les formuler explicitement dans sa requête introductive d'instance ;
- Les requêtes doivent être signées par leur auteur lorsqu'elles sont introduites par un représentant.

1.4. Déroulement du procès

Le déroulement du procès se fera par :

- La désignation d'un magistrat rapporteur ;
- Notification de la requête déposée au greffe du tribunal administratif ²⁰;
- La conciliation comme modes alternatifs de règlement des litiges administratifs ²¹;
- L'échange des mémoires et instruction de l'affaire.

1.5. Supplément d'instruction, contre vérification et expertise

Dans le cas où le tribunal administratif juge nécessaire d'ordonner une contre vérification, cette opération est faite, en présence du réclamant ou de son représentant, par un agent du service des impôts autre que celui qui a procédé au premier contrôle. L'agent chargé de la contre vérification est désigné par le directeur des impôts de wilaya.

L'agent chargé de la contre vérification rédige un rapport, mentionne les observations du réclamant, les résultats de son contrôle et donne son avis.

Le directeur des impôts de wilaya procède au dépôt du rapport auprès du greffe du tribunal administratif qui a ordonné cette mesure²².

L'expertise peut être ordonnée par le tribunal administratif, soit d'office, soit sur la demande du contribuable ou sur celle du directeur des impôts. Le jugement ordonnant cette

²⁰ Article 844 du code des procédures civiles et administratives.

²¹ Article 970 à 974 du code des procédures civiles et administratives.

²² Article 85 du code des procédures fiscales.

mesure d’instruction fixe la mission des experts, est faite par un seul expert nommé par le tribunal administratif. Toutefois, elle est confiée à trois (03) experts si l’une des parties le demande. Dans ce cas, chaque partie désigne son expert et le troisième est nommé par le tribunal administratif.

Chaque partie peut demander la récusation de l’expert du tribunal administratif et de celui de l’autre partie. Le directeur des impôts de la wilaya ayant qualité pour introduire la demande de récusation au nom de l’administration, qui doit être motivée, et adressée au tribunal administratif dans un délai de huit (8) jours à compter de celui où la partie a reçu notification du nom de l’expert dont elle en entreprend la récusation, au plus tard, dès le début de l’expertise. Elle est jugée d’urgence après mise en cause de la partie adverse.

Dans le cas où un expert n’accepte pas ou ne remplit pas la mission qui lui a été confiée, un autre est désigné à sa place.

L’expertise est dirigée par l’expert nommé par le tribunal administratif. Il fixe le jour et l’heure du début des opérations et prévient le service fiscal concerné ainsi que le réclamant et le cas échéant, les autres experts, au moins dix (10) jours à l’avance. Les experts se rendent sur les lieux en présence du représentant de l’administration fiscale et du réclamant ou de son représentant. Ils remplissent la mission qui leur a été confiée par le tribunal administratif.

L’agent de l’administration rédige un procès-verbal et y joint son avis. Les experts rédigent, soit un rapport commun, soit des rapports séparés, qu’ils déposent au greffe du tribunal administratif où les parties dûment avisées peuvent en prendre connaissance pendant un délai de vingt (20) jours.

Si le tribunal administratif estime que l’expertise a été incorrecte et incomplète, il peut ordonner une nouvelle expertise complémentaire.

1.6. Le désistement

Tout réclamant qui désire se désister de sa demande, doit le faire connaître avant le jugement, par lettre, sur papier libre, signée par lui-même ou par son représentant, l’intervention qui est admise de la part de ceux qui justifient d’un intérêt à la solution d’un litige en matière d’impôts et taxes ou d’amendes.

2. Procédure devant le conseil d'Etat

Les décisions des juridictions administratives, peuvent être attaquées devant le conseil d'Etat par voie d'appel dans les conditions et suivant les procédures prévues et l'ensemble des lois en vigueur, relatives aux compétences, à l'organisation et au fonctionnement du conseil d'Etat.

Le directeur chargé des Grandes Entreprises et le directeur des impôts de wilaya, dans leur domaine de compétence respectif, peuvent faire appel des arrêts de la chambre administrative (conseil d'Etat) rendus en matière d'impôts directs et de taxes de toute nature assis par le service des impôts.

Pour l'administration fiscale, Le délai imparti pour saisir le conseil d'Etat à compter du jour de la notification faite au service fiscal concerné.

3. Le recours gracieux

On entend par recours gracieux, des demandes tendant à obtenir de l'administration une mesure de bienveillance à titre gracieux portant abandon ou atténuation d'une imposition ou pénalité régulièrement mise à la charge du contribuable, en cas d'indigence (pauvreté) ou de gêne mettant les redevables dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor.

3.1. Le contenu de la réclamation gracieuse

Votre réclamation gracieuse peut porter sur ce qui suit :

- Les impôts directs et taxes assimilés régulièrement établis ;
- Les pénalités d'assiette ;
- Les pénalités de recouvrement ;
- Les amendes fiscales, portant sur la TVA, les impôts indirects et les droits d'enregistrement.

Il y'a lieu de noter que les amendes judiciaires ne peuvent pas faire l'objet d'un recours gracieux.

Toutefois, ces demandes sont examinées sous réserves des limitations et conditions suivantes :

- En matière de taxe sur le chiffre d'affaire, les demandes établis en application de l'article 128 du CTCA ne peuvent faire l'objet en tout ou partie d'une remise gracieuse, ainsi que les pénalités ne peuvent être sollicité par le redevable qu'après règlement des droits principaux ;
- En matière d'impôts indirects, les remises ou modération consentis ne doivent pas avoir pour effet de ramener l'amende infligée à un chiffre inférieur au montant de l'indemnité de retard qui serait exigible s'il était fait application des dispositions de l'article 54 du code des impôts indirects.

Quant au délai de la formulation du recours gracieux est sans aucune condition.

3.2. Les conditions de la recevabilité de la réclamation gracieuse

Le recours gracieux est rédigé sur papier libre, devant contenir les documents utiles à l'identification des droits et pénalités, objet de la demande. Lors de la rédaction de la demande gracieuse, le contribuable doit distinguer entre celle visant les droits en principal et celui relatif aux pénalités ou amendes fiscales, ainsi pour :

- Les impôts en principal, la demande gracieuse n'est possible qu'en matière d'impôts directs;
- Les majorations et les amendes, la demande gracieuse est subordonnée soit par le règlement des droits en principal ou par le règlement préalable des pénalités elles même, à ce titre :
 - Aucune condition n'est prévue, en matière d'impôts directs ;
 - En matière de taxe sur la valeur ajoutée, d'impôts indirects et des droits d'enregistrement, le règlement préalable du principal des droits constitue une condition pour une éventuelle modération ou remise des pénalités ;
 - Quant aux pénalités de recouvrement, leur paiement préalable des pénalités conditionne la recevabilité de la demande de remise de ces pénalités.

Pour que la réclamation gracieuse soit recevable en la forme, il y a lieu d'indiquer :

- Les droits en principal, des impôts directs, pénalités ou amendes fiscales, objet de la demande gracieuse ;
- La production de l'avertissement ou de l'extrait de rôle ou à défaut le numéro de l'article du rôle concerné ;
- La signature manuscrite ;
- Les motifs et les précisions des éléments de fait pouvant justifier la situation du contribuable.

Il y lieu de joindre une copie de la décision du rejet total ou partiel émise par le directeur des impôts de wilaya compétent, dans le cas où le contribuable introduit un recours gracieux devant la commission régionale de recours gracieux, si le montant de la somme demandée en remise ou en modération est supérieur à 5 000 000 DA.

3.3. Les commissions qui examinent la réclamation gracieuse

La réclamation gracieuse est examinée auprès de la :

- Commission de recours gracieux de Wilaya lorsque le montant de la somme demandée en remise ou en modération est inférieur ou égal à 5.000.000 DA ;
- Commission de recours gracieux Régionale si le montant de la somme demandée en remise ou en modération est supérieur à 5.000.000 DA ;
- Commission de recours gracieux de la DGE quel que soit le montant de la somme demandée en remise ou en modération.

L'administration peut accorder, sur la demande du contribuable et par voie contractuelle, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts. Pour bénéficier de ce dispositif, le contribuable est tenu de formuler une demande écrite auprès de l'autorité compétente, par laquelle il sollicite une remise conditionnelle.

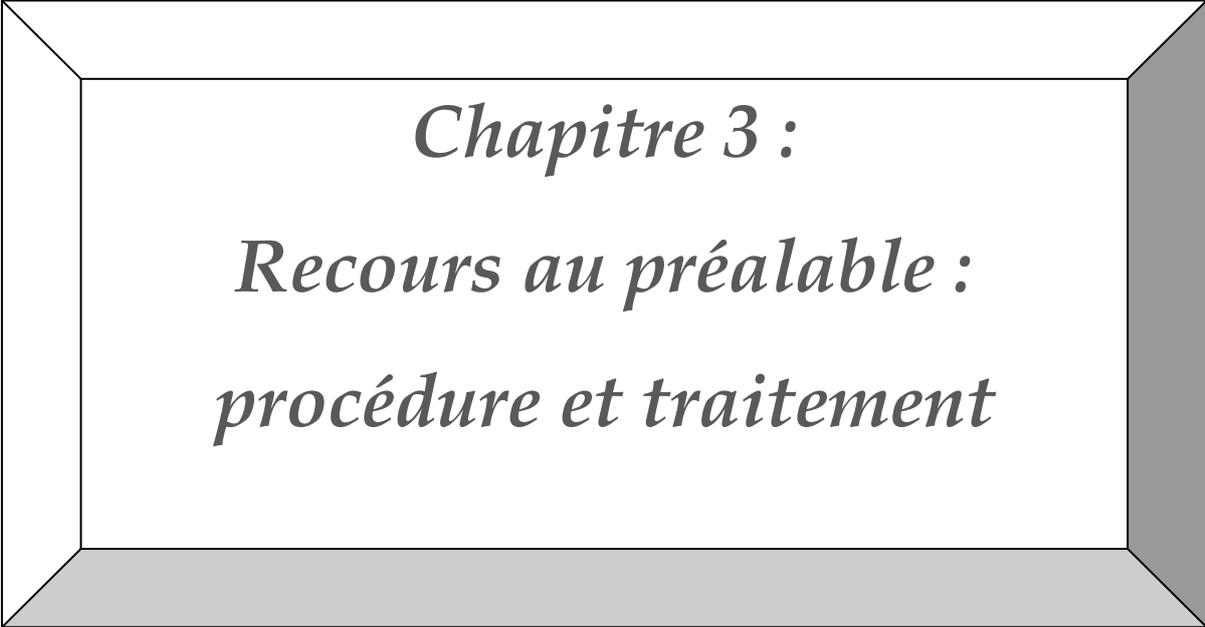
L'administration fiscale notifie, dans un délai maximum de trente (30) jours, une proposition de remise conditionnelle au contribuable par lettre recommandée contre accusé de réception dans laquelle est mentionné le montant proposé à la remise ainsi que l'échéancier des versements de l'imposition. Un délai de réponse de trente (30) jours est accordé au contribuable pour faire parvenir son acceptation ou son refus.

En cas d'acceptation par le contribuable, une décision de remise conditionnelle est notifiée à ce dernier par lettre recommandée contre accusé de réception.

Lorsqu'une remise conditionnelle est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités et amendes qui ont fait l'objet de cette remise ou les droits y rattachés.

Conclusion du chapitre

Le présent chapitre est consacré à l'étude des aspects théoriques du contentieux fiscal. À ce titre, le code fiscal algérien accorde à tout contribuable qui estime être surtaxé ou imposé à tort, le droit de contester les impositions mises à sa charge, en soumettant son litige au directeur des impôts de wilaya ou au directeur des grandes entreprises, selon les cas et qui constitue une commission de recours des impôts directs et de la TVA lorsque l'administration fiscale aura émis un avis de rejet total ou partiel, et juridiction compétente en cas d'absence de réponse dans les délais impartis.



Chapitre 3 :

*Recours au préalable :
procédure et traitement*

Chapitre 3 : Procédure du contentieux fiscal : illustration par un cas au sein du CDI de Bejaïa

Ce troisième et dernier chapitre comporte trois sections, dont la première sera consacrée à la présentation de CDI de Bejaïa, il sera abordé dans la deuxième section Situation du contentieux fiscal au CDI Bejaïa pour la période de 2018 à 2019. La dernière section est consacrée à une étude de cas sur la procédure du recours préalable.

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil du centre des impôts de la wilaya de Bejaïa

Avant d'entamer le cas pratique il est important de procéder à la présentation des différents services de la direction des impôts.

1. Présentation de CDI de Bejaïa

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

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

- Les entreprises suivies au régime du réel ;
- Les entreprises non éligibles à la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 30.000.000 DA.

2. Les missions de CDI

Le CDI exerce les missions suivantes :

- **En matière d'assiette**
 - La tenue et la gestion des dossiers fiscaux des sociétés et autres personnes ;
 - morales au titre des revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ;

- La tenue et la gestion des dossiers fiscaux des contribuables soumis au régime du réel d'imposition au titre des bénéficiaires professionnels ;

- **En matière de recouvrement**

- La prise en charge des rôles et des titres de recettes et recouvrement des impôts, taxes et redevances ;

- Les opérations matérielles de paiement et de recette et au dégageant des espèces ;

- L'arrêt d'écritures et centralisation de la remise des valeurs.

- **En matière de contrôle**

- La recherche, la collecte et l'exploitation des informations fiscales et Contrôle des déclarations ;

- L'élaboration et la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès des contribuables et l'évaluation de leurs résultats.

- **En matière contentieux**

- L'instruction et le traitement des réclamations ;

- Le suivi du contentieux administratif et judiciaire ;

- Le remboursement des crédits de TVA.

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

- Assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables :

- Prendre en charge les formalités administratives liées à l'assiette notamment celles relatives à la création d'entreprises et à la modification de leurs statuts ;

- Organiser et gérer les rendez-vous ;

- diffuser des informations et des supports documentaires en direction des contribuables relevant du centre des impôts.

Section02 : Situation du contentieux fiscal du CDI de la wilaya Bejaia pour la période allant de 2018 à 2019

Depuis le début de cette dernière décennie, toute action menée par l'administration fiscale est justifiée par une vocation ultime de la modernisation. Dans l'environnement externe, actuel, caractérisé par la diversification et la complexité du tissu fiscal, l'objectifs de l'administration fiscale en matière du contentieux fiscal est: de garantir les droits du contribuable, d'amélioration la qualité des services rendus, et s'assurer de l'équité fiscale entre les contribuables.

1.Les réclamations traitées au recours préalable pour la période allant de 2018 à 2019

Le taux de traitement réalisé dans les délais par le CDI de Bejaia, en fonction de l'origine des impositions contestées enregistrées durant l'année 2018 et 2019.

Taux de traitement réalisés pour l'année 2018

Les réclamations contentieuses traitées dans les délais impartis par le CDI furent au nombre de 147 sur 178 réclamations reçus, soit un taux de respect du délai de 82.58% à la charge globale, ce qui fait 31 réclamations en instance pour fin de période, étant donné que le stock initial au début de l'année 2018 été de zéro (0).

Le taux de traitement d'affaire réalisées dans les délais par le CDI de Bejaïa en 2018, en fonction de l'origine des impositions contestées, est illustré dans le tableau suivant :

Tableau N°07 : Taux de traitement d'affaires réalisées dans les délais par le CDI de Bejaïa en 2018, en fonction de l'origine des impositions contestées

Origine des impositions contestées (service taxateur)	Nombres d'affaires enregistrées			Nombres d'affaires traitées dans les délais	Taux de respect des délais de traitements
	Stock initial	Affaire reçu au cours de la période	total		
Contrôle sur pièces	0	41	41	33	75%
Autres régularisations	0	112	112	92	82.14%
Excédents de versement	0	3	3	1	33.33%
Erreur matérielle ou double emploi	0	6	6	5	83.33%
Vérification de comptabilité	0	7	7	7	100%
Vérification ponctuelle	0	2	2	2	100%
Vérification de comptabilité					
DIW	0	6	6	6	100%
Vérification ponctuelle					
DIW	0	1	1	1	100%
TOTAL GENERAL	0	178	178	147	82.58%

Source : Gestion de la charge contentieuse de la DIW de Bejaïa période d'évaluation 2018.

Taux de traitement réalisés pour l'année 2019

Au cours de l'année 2019, le stock initial était de 28 réclamations. Quant au nombre de réclamations au cours de la période, 142 réclamations contentieuses ont été reçues, ce qui fait un total de 170 réclamation à solutionner.

A la fin de l'exercice, 139 réclamations contentieuses ont été traitées dans un délais imparti à l'administration, soit un taux de 81.76% de la charge globale.

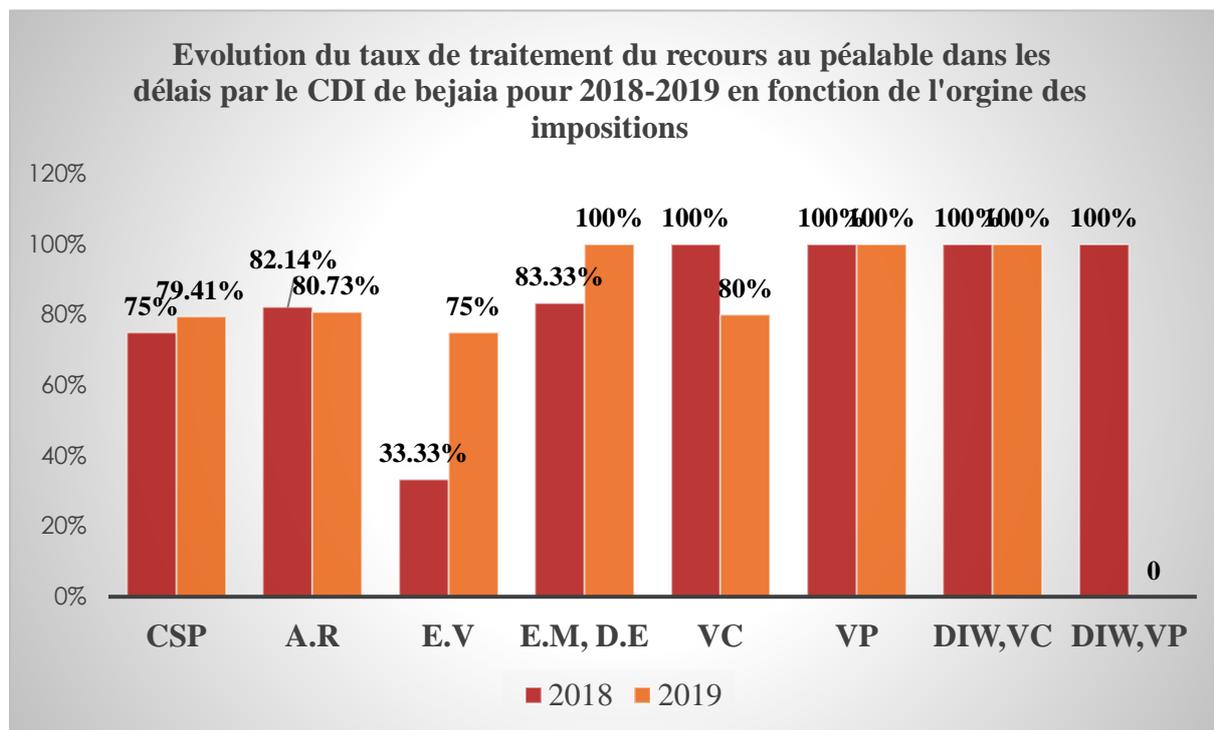
Le taux de traitement d'affaire réalisées dans les délais par le CDI de Bejaïa en 2019, en fonction de l'origine des impositions contestées, est illustré dans le tableau suivant :

Tableau N°08: Taux de traitement d'affaire réalisées dans les délais par le CDI de Bejaïa en 2019, en fonction de l'origine des impositions contestées

Origine des impositions contestées	Nombres d'affaires enregistrées			Nombres d'affaires traitées dans les délais	Taux de respect des délais de traitements
	Stock initial	Affaire reçu au cours de la période	total		
Contrôle sur pièces	6	28	34	27	79.41%
Autres régularisations	21	88	109	88	80.73%
Excédents de versement	0	8	8	6	75%
Erreur matérielle ou double emploi	1	11	12	12	100%
Vérification de comptabilité	0	5	5	4	80%
Vérification ponctuelle	0	1	1	1	100%
Vérification de comptabilité					
DIW	0	1	1	1	100%
Vérification ponctuelle					
DIW	/	/	/	/	/
TOTAL GENERAL	28	142	170	139	81.76%

Source: Gestion de la charge contentieuse de la DIW de Bejaia période d'évaluation 2019.

Figure N°04 : Evolution du taux de traitement du recours au préalable dans les délais par le CDI de Bejaïa pour 2018 et 2019 en fonction de l'origine des impositions



Source : Réalisé par nos soins à partir du tableau N°07 et N°08.

D'après la figure n°04, l'administration fiscale a pu gérer les recours introduits par le contribuable dans la globalité en temps et en heure. Elle a gardé le même rythme pour le traitement des requêtes dans les délais pour l'année 2018 et 2019. En revanche, ce dernier ressort une légère évolution du taux de traitement, qui s'explique par :

- **Un contrôle sur pièces** qui passe de 75% à 79.41%, soit une hausse de +4.41%.
- **D'autres régularisations** qui passent de 82.14% à 80.73%, pour une baisse de -1.41%.
- **Des excédents de versements** qui était de 33.33% en 2018 et passé à 75% en 2019, soit une hausse de +41.67%.
- **Une erreur matérielle ou un double emploi** qui en 2018 à un taux de 83.33% passé à 100%, soit une hausse de +16.67%.
- **Une vérification de comptabilité** qui pour 2018 l'administration fiscale a traité la totalité des réclamations pour lesquels leur origine d'imposition était la vérification de comptabilité qui signifie que le taux était de 100%, mais en 2019 il a connu une baisse de (-20%).

Plus de 80% des réclamations ont été traités dans les délais requis pour les deux années 2018 et 2019, pour ce qui est des réclamations en instance qui n'ont pas été traitées ceci s'explique par, le fait qu'il y'en a des réclamations qui ont été formulé en fin de l'année, et d'autre n'ont pas eu de réponse du contribuable, donc nous constatons que le CDI s'assure du respect des délais de traitements des requêtes.

2. Evolution de la nature de la décision prononcée par l'administration fiscale

Les deux tableaux ci-après, reprennent les décisions prononcées par origine des impositions contestées de l'année 2018 et 2019.

Sur les 147 affaires contentieuses traitées au cours de l'année 2018, il a été prononcé 64 décisions de rejet total, 46 décisions d'admission totale, et 37 décisions d'admission partielle, correspondant à des taux respectifs de 43.54%, 31.29%, et 25.17% du total des affaires solutionnées.

Tableau N°09 : Les décisions prononcées par origine des impositions contestées pour l'année 2018

Origine des impositions contestées	Nombre d'affaires traitées	Décision de rejet total		Décision d'admission total		Décision d'admission partielle	
		Nombre	Taux	Nombre	Taux	Nombre	Taux
Contrôle sur pièces	33	13	39.39%	7	21.21%	13	39.39%
Autres régularisations	92	42	45.65%	32	34.78%	18	19.57%
Excédent de versement	1	/	/	1	100%	/	/
Erreur matérielle ou double emploi	5	1	20%	4	80%	/	/
Vérification de comptabilité	7	5	71.43%	1	14.29%	1	14.28%
Vérification ponctuelle	2	1	50%	1	50%	/	/
Vérification de comptabilité							
DIW	6	2	33.33%	/	/	4	66.67%
Vérification ponctuelle							
DIW	1	/	/	/	/	1	100%
TOTAL GENERAL	147	64	43.54%	46	31.29%	37	25.17%

Source : Gestion de la charge contentieuse du CDI de Bejaia période d'évaluation 2018.

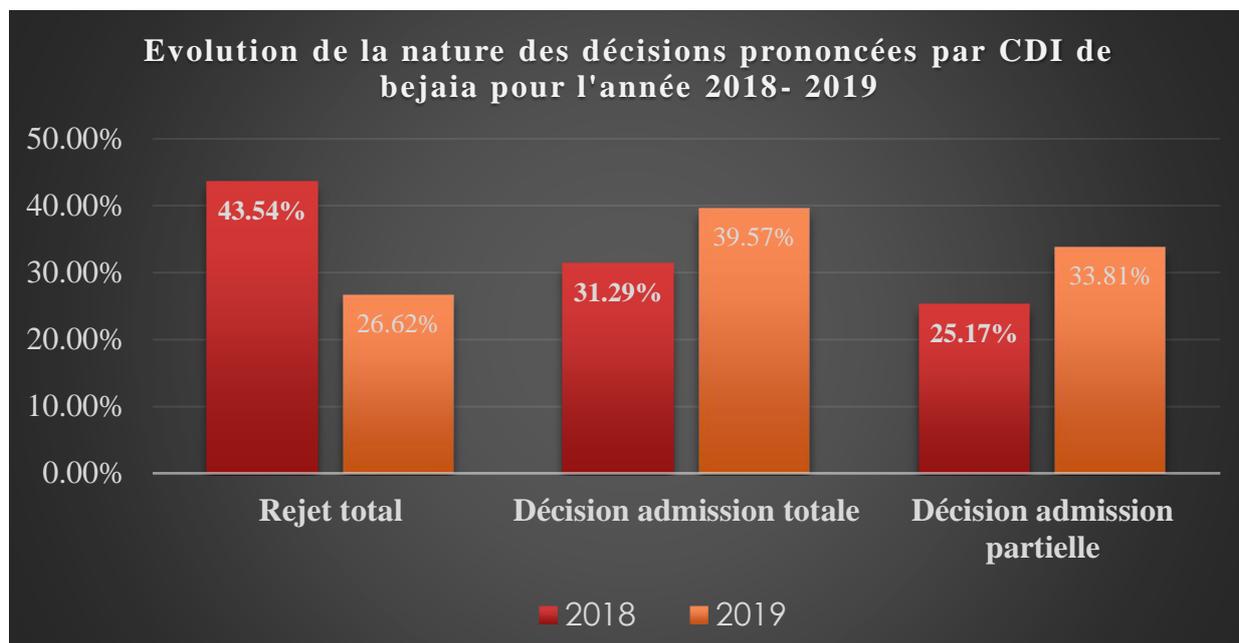
Au cours de l'année 2019, 139 affaires contentieuses ont été solutionné. Il a été prononcé 37 décisions de rejet total, 55 décisions d'admissions totale, et 47 décisions d'admission partielle, correspondant à des taux respectifs de 26.62%, 39.57%, et 33.81%, du total des affaires traitées.

Tableau N°10 : Les décisions prononcées par origine des impositions contestées pour l'année 2019

Origine des impositions contestées	Nombre d'affaires traitées	Décision de rejet total		Décision d'admission total		Décision d'admission partielle	
		Nombre	Taux	Nombre	Taux	Nombre	Taux
Contrôle sur pièces	27	8	29.63%	6	22.22%	13	48.15%
Autres régularisations	88	21	23.86%	35	39.77%	32	36.36%
Excédent de versement	6	/	/	5	83.33%	1	16.67%
Erreur matérielle ou double emploi	12	2	16.67%	9	75%	1	8.33%
Vérification de comptabilité	4	4	100%	/	/	/	/
Vérification ponctuelle	1	1	100%	/	/	/	/
Vérification de comptabilité							
DIW	1	1	100%	/	/	/	/
Vérification ponctuelle							
DIW	/	/	/	/	/	/	/
TOTAL GENERAL	139	37	26.62%	55	39.57%	47	33.81%

Source : Gestion de la charge contentieuse du CDI de Bejaia période d'évaluation 2019.

Figure N°05 : Evolution de la nature des décisions prononcées par le CDI de Bejaia pour l'année 2018 et 2019



Source : Réalisé par nos soins à partir du tableau n°09 et n°10.

D'après la figure n°05, le taux du rejet total en 2018 est 43,54%, et ce de 2019 est de 26,62%, soit une baisse de (-16,92%). Tant dis que le taux d'admission total prononcé au titre de l'année 2018 est de 31,29%, ce taux est inférieur à celui enregistré en 2019 qui est de 39,57%, soit une hausse de (+8,28%). Le taux ayant fait l'objet d'admission partielle en 2018 est de 25,17%, et 33,81% en 2019, soit une hausse de (+8, 64%).

Nous remarquons une baisse plus ou moins importante du taux de rejet total de 2018 à 2019, et une amélioration du taux de décisions d'admission totale et partielle prononcées en faveur du contribuable.

Section 03 : Procédure du recours préalable : illustration par un cas au sein du CDI de Bejaïa

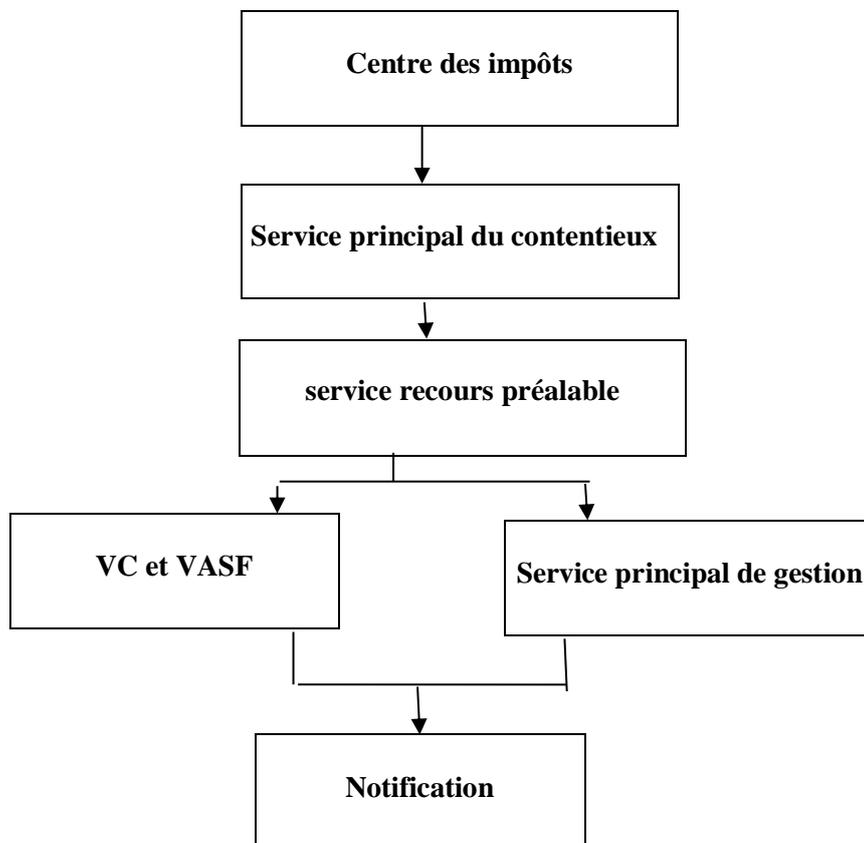
Dans la présente section, nous nous intéressant à la procédure du recours au préalable qui a débuté par un passage théorique de la requête contentieuse et le traitement de cette dernière.

1. Gestion du dossier contentieux

La réclamation contentieuse, qu'elle ait pour objet d'obtenir la réparation d'une erreur d'imposition ou le bénéfice d'un droit, doit être adressée, selon le cas, au DGE, DIW, au CDI ou au CPI.

C'est le directeur (DGE ou DIW) ou le chef de centre (CDI ou CPI) qui a sous son autorité le service chargé d'asseoir et de recouvrer l'impôt contesté qui est compétant pour recevoir les réclamations portant sur ledit impôt.

Figure N°06: La gestion de la requête contentieuse



Source : Réalisé par nos soins à partir de la documentation de l'administration fiscale.

1.1. Centre des impôts

Dès réception de la réclamation (transmise par voie postale ou déposée en main propre) par le bureau d'ordre général du CDI, il est procédé à son annotation, à l'aide d'un timbre spécial, de la date de son arrivée puis à sa transmission, au service principal du contentieux.

La réclamation est enregistrée au niveau de la structure chargée du contentieux, sur un registre ouvert à cet effet. Un récépissé doit être remis au contribuable.

1.2. Service principal du contentieux

La requête va être adressée au SPCTX, celui-ci procède à l'enregistrement de la requête dans le registre arrivé, et le transmet au service réclamation.

1.3. Service recours préalable

Le chef de service du recours préalable procède à la lecture de la demande déposée et vérifier la recevabilité de la requête, notamment à partir de l'avis à payer du rôle individuel et les déclarations G50, ainsi il va constater la nature de la réclamation qui se résume comme suivant :

- **Réclamations prématurées :** Les réclamations qui parviennent antérieurement à la date servant de point de départ au délai de réclamation fixé par la loi sont irrecevables, étant prématurées. En effet, il est possible d'introduire une réclamation qu'à l'encontre d'une imposition qui a été acquittée ou qui a été mise en recouvrement. Aussi, le contribuable ne peut formuler une réclamation qu'une fois l'imposition établie ou payée ;
- **Réclamations tardives :** Toute réclamation présentée après la date d'expiration du délai légal est irrecevable, elle est entachée de déchéance. La déchéance étant d'ordre public, aucune autorité administrative ne peut soustraire une réclamation de la forclusion qu'elle a encourue. Les réclamations tardives ne peuvent que donner lieu à une décision de rejet ; cependant, la requête doit faire objet d'une étude approfondie, s'il s'agit d'un double emploi, celle-ci doit être traitée dans le cas d'un dégrèvement d'office conformément à l'article 95 du CPF.
- **Réclamations complémentaires :** Les réclamations complémentaires apportant des éléments nouveaux, lorsqu'elles sont introduites avant l'intervention de la décision et dans le délai légal, doivent être considérées comme recevables ;

- **Réclamations successives :** Les réclamations successives, il y a lieu d'entendre tout recours introduit portant sur les mêmes impositions et points de contestation que ceux objet de la réclamation initiale.

Une fois la nature de la réclamation est détectée, il est procédé au montage du dossier contentieux avec la détermination des impôts contestés ainsi que le montant contesté.

1.3.1. Montage du dossier

Le montage de la requête qui se fait avec document série I n°3, donner un numéro d'ordre au registre des réclamations, et ce en vue d'une transmission au service ayant établi les impositions contestées, pour instruction préliminaire, et pour désigner les impôts contestés. Il est prévu un modèle de feuille d'instruction commune à tous les impôts et taxes. Un seul dossier d'instruction est monté pour toutes les catégories d'impôts visées dans la même réclamation. Dans ce cas, il sera procédé à une seule instruction qui couvrira l'ensemble de ces impositions, une fois que le montage du dossier d'instruction a été fait, l'étude en la forme a été faite, la requête sera envoyée au service principal de gestion.

1.3.2. Service principal de gestion

Le chef de SPG va procéder à l'instruction de la réclamation et donné un avis, et ce, il doit préciser la méthode de régularisation, pourquoi le contribuable a été régularisé et l'origine des impositions, une fois l'avis a été donné, le chef de SPG doit renvoyer la requête au SRP.

1.3.3. Régularisation issue de VC, VASFE

Pour les régularisations issues du SPCTX, la requête n'est pas envoyée pour avis, elle est traitée directement au niveau du recours préalable en établissant le rapport où il sera étudié la recevabilité, les origines d'impositions et l'étude en le fond de la requête.

1.4. Etablissement du rapport

Après avoir procédé à l'examen de la réclamation en la forme et au fond, les résultats de ses contestations doivent être consignées dans un rapport contenant les observations et avis sur la suite à réserver à la demande tout en déterminant, s'il ya lieu, le montant des dégrèvements proposés (décharge, réduction ou restitution).

L'avis formulé doit être rédigé sur la feuille d'instruction prévue à cet effet. Il devra reprendre l'examen en la forme sur tous ces aspects avant de consigner le fond.

Sur le fond, l'avis doit comprendre notamment : indication des règles et principes applicables en la matière, l'indication de l'objet de la réclamation, une conclusion sur le mérite de la réclamation.

Il est recommandé de procéder au calcul des droits à accorder en décharge, réduction ou restitution, en tenant compte des compensations susceptibles d'être effectuées.

Dès que l'avis est formulé, le dossier de la réclamation doit être transmis à l'autorité compétente pour statuer.

1.5. Service notification

Le Service de notification établit la décision mentionnée dans le rapport pour l'envoyer au requérant avec lettre recommander, celle-ci doit être motivée quelle que soit la nature de la position de l'administration (rejet total, admission totale et admission partielle).

Aussi, la décision est notifiée par lettre recommandée contre accusé de réception. La date de réception par le réclamant sert de point de départ au délai dont dispose le contribuable pour saisir la commission de recours des impôts directs et TVA ou formuler un recours devant le tribunal administratif.

La notification de décision contentieuse est une procédure relevant des prérogatives, selon le cas, du bureau ou du service des notifications et de l'ordonnancement.

Ainsi afin que ce service puisse accomplir cette procédure, le service des réclamations devra lui transmettre une copie du rapport d'instruction, sur lequel sont consignées toutes les conclusions lui permettons de reprendre fidèlement les motivations de l'administration fiscale.

Tableau N°11 : Notification des décisions

Nature de la décision	Élément devant être mentionnés dans la décision
Décision d'admission totale	La décision devra reprendre tous les éléments ayant conduit à l'annulation des impositions établies.
Décision d'admission partielle	La décision devra contenir de manière détaillée la motivation en fait et en droit : -des points de rejetés ; -et des points admis.
Décision de rejet total	La décision devra contenir, pour chaque point contesté la motivation en fait et en droit des éléments ayant conduit à un rejet

Source : Réalisé par nos soins à partir de la documentation de l'administration fiscale.

Le service habilité à notifier la décision prononcée dépendra de l'autorité l'ayant prononcé, et ce comme illustré dans le tableau suivant :

Tableau N°12 : Service chargé de la notification de la décision

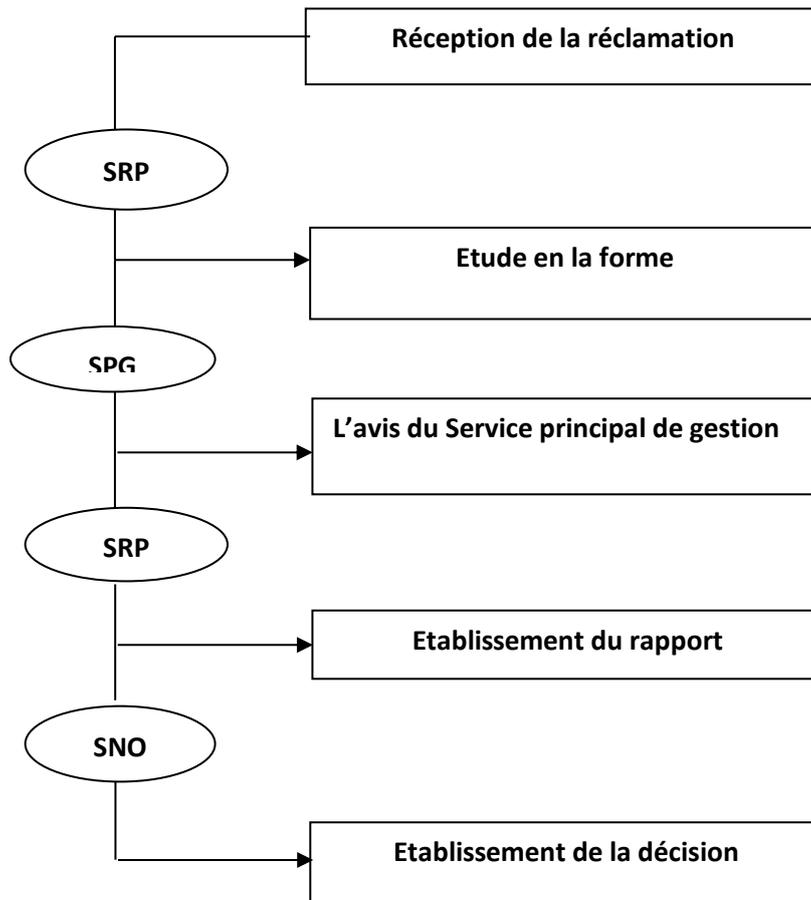
Autorité ayant statué	Service chargé de la notification
DGE	Sous-Direction du Contentieux Bureau des notifications et de l'ordonnancement
DIW	Sous-Direction du Contentieux Bureau des notifications et de l'ordonnancement
CDI	Service Principal du Contentieux Service des notifications et de l'ordonnancement
CPI	Service Principal du Contentieux Service des notifications et de l'ordonnancement

Source : Réalisé par nos soins à partir de la documentation de l'administration fiscale.

2. La procédure contentieuse : illustration par un cas

Le cas que nous allons présenter dans le présent travail, relève d'une réclamation contentieuse faite auprès du centre des impôts de Bejaia, nous allons reprendre la procédure contentieuse d'un recours préalable, tout en déterminant l'acheminement de la requête, l'origine des impositions, la recevabilité et l'étude en le fond de la contestation.

Figure N°07 : La destination et le traitement de la requête



Source : Elaboré par nos soins à partir des différentes lectures.

2.1. L'examen en la forme

L'examen en la forme de la requête contentieuse, concerne essentiellement :

2.1.1. Identification des impositions contestées

Les impositions contestées, telles que reprises dans le tableau ci-dessous, ont été établies par le service de gestion relevant du Centre Des Impôts de Bejaïa, en effet, d'une part,

le service a reçu des renseignements que le requérant a encaissé un montant de 35 410 777 DA dont le montant n'a pas été déclaré en totalité au titre de l'exercices 2014, d'autre part, un contrôle sur pièce a été effectué au titre de l'exercice 2017, à ce titre, il a été relevé une discordance en matière de chiffre d'affaires concernant les droits-TVA. D'où la régularisation en matière de droits-TAP et TVA ainsi que les majorations y efférentes.

Tableau N°13 : Identification des impositions contestées

En DA

N° des rôles contestés	Année d'établissement des impositions	Exercices imposés	Nature des impositions	Droits en principal		pénalités		TOTAL
				Taux	Montants	Taux	Montants	
RI N° 106/2018	2018	2013	TVA	17%	964 872	25%	241 218	1 206 090
			TAP	2%	113 514	15%	17 027	130 541
RI N° 370/2019	2019	2017	TVA	19%	28 787	10%	2 878	31 665
TOTAL			/	/	1 107 173	/	261 123	1 368 296

Source : Elaboré par nos soins à partir du dossier du contribuable.

2.1.2. Conclusions de l'examen de la réclamation en la forme

La réclamation introduite au CDI de Bejaia en date du **20/02/2020** (parvenue au SPCTX le jour même), au titre de laquelle il sollicite l'annulation des rôles individuels **N°106/2018 et N°370/2019** (voir en **annexe n°01 et n°02**); est recevable en la forme dans la mesure où elle est introduite dans le délai légal conformément à l'article 72-1° du CPF, tout en relevant par ailleurs la satisfaction des autres conditions de forme prévues par les articles 71, 73-1°, 73-3°, et 73-4° du même code.

2.1.3. Points de contestation soulevés

1. Réserves formulées sur la procédure de régularisation :

Le requérant n'a soulevé aucun point de contestation quant à la procédure de régularisation.

2. Réserves formulées sur les redressements opérés :

Le requérant sollicite l'annulation des **RI N°106/2018 et N°370/2019**, au motif suivant :

- **Rôle individuel N°106/2018**

Le recoupement encaissement reçu au titre de l'exercice 2013 par le service est erroné le montant encaissé auprès de l'EPE Y est de 33 348 587 DA/TTC au lieu de 35 410 777 DA/TTC.

- **Rôle individuel N°370/2019**

Les encaissements reçus pendant l'exercice 2017, s'agit des marchés réalisés avant le 1^{er} janvier 2017, lesquels sont éligible au taux de TVA à 17% conformément aux prescriptions de la circulaire N°16/MF/DGI/DLRF/SD1/2017 du 12 janvier 2017.

2.2. Fiche d'examen du service taxateur

Une fois que l'examen en la forme a été fait par le service recours au préalable, la requête va être envoyer au service principal de gestion, pour un avis.

2.2.1. Origine et mode d'établissement des impositions

L'origine des impositions contestées sont les suivants :

2.2.1.1. Redressement effectué dans le cadre du contrôle sur pièces (CSP)

Le requérant a été vérifié dans le cadre d'un CSP, au titre de la période allant de 2015 à 2017, il a été relevé des insuffisances de paiement des droits TVA et TAP, ainsi que le non dépôt des déclaration G50, à cet effet, il a été procédé au rappel des droits-TVA (art 02, 14 21 du TCA), T.A.P (art 79 pour loi de finance pour 2007), et amendes fiscales pour défaut de dépôt des G50 (art 360 du CID). Les droits ont été enrôlés suivant l'avis à payer rôle individuel N°370/2019 (voir en **annexe n°03**).

2.2.1.2. Redressement effectué pour dissimulation des encaissements

Suite aux renseignements parvenus au services (recoupements) d'un encaissement pour un montant de 35 410 777,96 DA en TTC perçu auprès de l'entreprise X au cours de l'exercice 2013, lequel n'a pas été déclaré en totalité, à ce titre, il a été procédé à la régularisation la situation fiscale au regard des droits-TAP, TVA conformément aux prescriptions des articles 217 du CID et (2.14) du code des TCA et à l'IRG/BIC conformément à l'article 17 du CID.

Les pénalités sont celles prévues aux articles 193 du CID et 116 du code des TCA.

2.2.2. Conclusions de l'examen de la réclamation au fond

L'examen en le fond de la présente affaire contentieuse a permis de conclure à ce qui suit :

Au titre du RIN° 106/2018 :

En effet, le requérant en l'occurrence **M^r X**, exerçant l'activité de TPM et locations d'engins, avait fait l'objet d'une régularisation portant sur l'exploitation d'un recouplement reçu au titre de l'exercice 2013, ou il a été constaté une discordance entre les encaissements recoupés et ceux déclarés par voie des G50, laquelle a abouti à des rappels, des droits en matière de TAP et TVA.

A ce titre, le requérant stipule que le montant réellement encaissé auprès de la **SARL Y** est de l'ordre de 33 348 587 DA/TTC, tout en joignant une attestation établie par ladite SARL. Afin de confirmer les allégations avancées par le pétitionnaire une demande de confirmation ou d'infirmer d'encaissement a été adressée au CDI de Annaba, lequel a répondu suivant un tableau détaillant le total des encaissements perçus par le requérant (voir en **annexe n°04**).

Tableau N° 14 : les encaissements relatifs au contribuable **En DA**

Date d'encaissement	Montant
31/01/2013	4 117 192.70
28/02/2013	4 202 538.28
31/03/2013	4 000 000.00
31/05/2013	7 553 538.61
31/07/2013	3 787 400.00
31/08/2013	1 500 000.00
30/09/2013	5 647 912.58
30/11/2013	3 249 004.96
TOTAL	33 348 587.13

Source : Elaboré par nos soins à partir du dossier du contribuable

La lecture du tableau ci-dessus, démontre que les allégations avancées par le réclamant sont fondées, néanmoins, nous constatons un manque de 3 913 168 DA qui n'ont pas été déclaré par voie de G50. A ce titre, le requérant par sa demande, il a justifié que cette discordance a été déclarée par voie de la G50 du mois d'aout 2013.

Cela étant dit, cette déclaration n'a pas été parvenue au service et du moment que le requérant n'a pas joint la quittance de paiement, il ne peut être accordé un dégrèvement sur cette partie de l'encaissement. Le détail des dégrèvements est illustré dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°015: Total des dégrèvements

En DA

Ce qui a été retenu par le service	Ce qui devrait être retenu
<p><u>Exercice 2013 :</u></p> <p>CA encaissé recoupe : 30 265 620 CA encaissé déclaré : 24 589 898 Discordance : 5 675 722</p> <p><u>Droits rappelés :</u></p> <p>TVA : 964 872 MAJ (25%) : 241 218 TAP : 113 514 MAJ (15%) : 17 027</p>	<p><u>Exercice 2014 :</u></p> <p>CA encaissé recoupe : 28 503 066 CA encaissé déclaré : 24 589 898 Discordance : 3 913 168</p> <p><u>Droits à rappeler :</u></p> <p>TVA : 665 239 MAJ (25%) : 166 310 TAP : 78 263 MAJ (15%) : 11 739</p> <p><u>Droits à dégrever :</u></p> <p>TVA : 299 633 MAJ (25%) : 74 908 TAP : 35 251 MAJ (15%) : 5 288</p>

Source : Elaboré par nos à partir du dossier du contribuable.

Par voie de conséquence, le dégrèvement accordé au titre de cette régularisation est de 415 080 DA.

Au titre du RIN° 370/2019

La régularisation a été opérée dans le cadre du contrôle sur pièce où il a été décelé que des droits en matière de TVA ont été acquittés au taux de 17% alors que la loi de finance pour 2017 a modifié l'article 21 du et 23 du CTCA, lequel a été porté au taux de 19%.

Le pétitionnaire, par sa demande, stipule que les encaissements déclarés au titre du mois de janvier 2017, s'agit des marchés réalisés avant le 1^{er} janvier 2017, lesquels sont éligible au taux de TVA à 17% conformément aux prescriptions de la circulaire N°16/MF/DGI/DLRF/SD1/2017 du 12 janvier 2017.

Toutefois, le requérant s’est contenté d’avancer de simples allégations, il n’a joint aucune pièce justifiant ses dires. A cet effet, la régularisation demeure fondée, d’où son maintien.

De ce qui précède, eu égard aux motifs de fait et de droit exposés dans la présente instruction, il est proposé un avis de dégrèvement partiel pour un montant de 415 080 DA au vu de cette affaire contentieuse.

2.2.3. Calcul des dégrèvements

Compte tenu des conclusions abouties ci-avant, le dégrèvement qui serait accordé au profit de cette affaire contentieuse est proposé et calculé comme suit :

Tableau N°16 : Calcul des dégrèvements

EN DA

N° du rôle contesté	Exercice Imposé	Nature des impositions	Droits en principal	Pénalités	Dégrèvements proposés (droits+pts)
RI N° 106/2018	2013	TVA	299 633	74 908	374 541
		TAP	35 251	5 288	40 539
TOTAL			334 884	80 196	415 080

Source : Elaboré par nos soins à partir du dossier du contribuable.

2.3. Etablissement du rapport

Dans notre présent cas, nous allons reprendre uniquement l’étude en le fond et la décision prise par l’agent instructeur afin d’éviter la répétition, comme précisé ci-dessus, le rapport reprend l’origine des impositions, la recevabilité de la requête, les points contestés et l’avis du service taxateur.

2.3.1 Examen au fond

a. Examen des réserves formulées sur la procédure d’établissement des impositions

Le réclamant n’a soulevé aucun point de contestation quant à la procédure de régularisation.

b. Examen des réserves formulées sur le bien-fondé des impositions

L’examen en le fond de la présente affaire contentieuse, l’avis exprimé à son égard a permis de conclure à ce qui suit :

La lecture de la réponse donnée par le service taxateur, il a été constaté qu'il manque des pièces justificatives, qui permettra de donner une suite favorable à la requête, une demande de complétude (voir **annexe n°05**) a été adressée afin de présenter la quittance de paiement de la déclaration G50 manquante au titre de l'exercice 2013 et les projets réalisés au titre de l'exercice 2017 au taux de 17%. Le requérant dispose d'un délai de 30 jours pour répondre à cette dernière à défaut de réponse un avis de rejet sera prononcée à l'encontre de la réclamation.

Après un délai de 20 jours, le pétitionnaire a présenté les pièces manquantes, ce qui nous a permis de constater que les allégations avancées par celui sont fondées, la réception d'un recoupement rectificatif ainsi que la présentation de la quittance de paiement relative à déclaration G50 qui n'a pas été versée au dossier fiscal, a démontré que le requérant n'a dissimulé aucun chiffre d'affaires au titre de l'exercice 2013. Quant au droit-TVA rappelé au taux de 19%, le service n'a pas reçu de réponse à la notification de redressement primitive afin de vérifier que sa concerne un marché réalisé réellement avant le 31/12/2016 et son achèvement a été effectué avant le 01/01/2017, la présentation des marchés contractés au titre de l'exercice 2016 et encaissé au mois de janvier 2017 au taux de 17% a été respecté conformément aux prescriptions de la circulaire N°16/MF/DGI/DLRF/SD1/2017 du 12 janvier 2017.

De ce qui précède, eu égard aux motifs de fait et de droit exposés dans la présente instruction, il est proposé un avis de dégrèvement total pour un montant de 1 368 296 DA au vu de cette affaire contentieuse.

2.3.2. Calcul des dégrèvements

Compte tenu des conclusions abouties ci-avant, le remboursement qui serait accordé au profit de cette affaire contentieuse est proposé et calculé comme suit :

**Tableau N°17 : Calcul des dégrèvements total après réceptions des pièces justificatives
En DA**

N° des rôles contestés	Année d'établissement des impositions	Exercices imposés	Nature des impositions	Droits en principal		pénalités		TOTAL
				Taux	Montants	Taux	Montants	
RI N° 106/2018	2018	2013	TVA	17%	964 872	25%	241 218	1 206 090
			TAP	2%	113 514	15%	17 027	130 541
RI N° 370/2019	2019	2017	TVA	19%	28 787	10%	2 878	31 665
TOTAL			/	/	1 107 173	/	261 123	1 368 296

Source : Elaboré par nos soins à partir du dossier du contribuable.

2.4. Service des notifications

Après examen du contentieux, le service notification a prononcé une décision d'admission totale (dégrèvement total) de **1 368 296 DA** (voir en **annexe n° 06**).

Dans ce cas, Le service se charge de l'envoi du certificat d'annulation ou de dégrèvement au receveur avec recommandé par courrier.

Conclusion du chapitre

A travers cette étude pratique du traitement des requêtes, et des différentes étapes du recours préalable, nous constatons que l'administration fiscale (le centre des impôts) traite les réclamations dans les délais requis, ceci s'explique par la bonne gestion et organisation des services fiscaux. Il demeure clair que le recours au préalable est une procédure administrative du contentieux par excellence, allège sensiblement la charge du contentieux fiscal devant le juge de l'impôt, et garantit la sauvegarde des droits des contribuables.

Dans notre cas le traitement de la requête a dépassé le délai de quatre (04) mois à cause de la pandémie covid-19.

Conclusion générale

La législation a été considérablement renforcée au cours de ces dernières années par l'institution de mesures visant la réalisation d'objectifs aussi divers que la réduction du champ de l'informel ; la lutte contre la fraude fiscale et le renforcement des garanties offertes aux contribuables. Ces objectifs ne peuvent être atteints que par une meilleure efficacité du contrôle fiscal. Ce dernier est l'une des sources du contentieux fiscal. Ce dernier désigne toute contestation ou conflit opposant l'administration fiscale et le contribuable sur leurs droits respectifs, quels que soient les moyens par lesquels les parties tentent de les résoudre.

Plusieurs voies de recours s'offrent au contribuable lorsqu'il se sent lésé. A ce titre, il y a le recours au préalable, et commission de recours, et enfin le recours judiciaire. Ces voies constituent l'essentielle garantie et un excellent moyen de défense pour le contribuable face aux pouvoirs de l'administration fiscale.

La phase administrative est une étape importante qui doit assurer le respect des droits du contribuable en même temps que, la sauvegarde des intérêts du trésor public. L'administration doit permettre au contribuable de contester l'imposition et d'obtenir le plus tôt possible la correction de l'impôt dû et le cas échéant, la restitution de l'impôt indûment payé.

Ainsi, l'étude de la procédure du contentieux dans sa phase administrative a permis de constater que la particularité du contentieux fiscal réside dans l'obligation faite au contribuable d'introduire un recours préalable auprès de l'administration fiscale, celle-ci a un délai de quatre (04) mois pour répondre aux contribuables, cette règle est fondée sur le droit de reprise qui permet à l'administration fiscale de réparer ses propres erreurs, chaque fois qu'elles sont constatées. Cependant, cela peut s'avérer inégal pour le contribuable qui fait face à une administration juge. C'est pourquoi les commissions de recours interviennent pour répondre aux demandes des contribuables non satisfaits des réponses de l'administration fiscale.

De plus, le civisme fiscal ne doit pas se résumer uniquement au devoir pour le citoyen de s'acquitter de l'impôt, c'est-à-dire les obligations déclaratives (déclarations comptable et déclarations fiscale). Un devoir que nul ne conteste, mais c'est aussi et surtout le nécessaire respect de l'administration fiscale des droits fondamentaux des citoyens. C'est la raison pour laquelle, il faudra, s'orienter vers la nécessité d'une meilleure protection des droits des

contribuables, la limitation des prérogatives par excessives de l'administration fiscale et une amélioration des rapports de celle-ci avec les contribuables.

Par ailleurs, les délais contentieux représentent un enjeu majeur de gestion. Leur respect donne l'image d'une administration qui assure les garanties à ses interlocuteurs. Le contribuable doit savoir qu'il peut ou doit saisir l'administration s'il y a un désaccord et, l'administration de son côté doit se pencher sur des litiges parfois complexes qui doivent être tranchés par les tribunaux car la phase administrative n'a pas vocation à éteindre tous le désaccord.

A travers notre recherche qui avait pour finalité l'étude de la problématique suivante : « Le système fiscal Algérien est-il efficace dans sa gestion du contentieux fiscal ? » et eu égard aux résultats de notre travail nous pouvons confirmer les deux hypothèses qui stipulent successivement que « le contentieux fiscal regroupe l'ensemble des litiges nés de l'action de l'administration fiscale qui est le contrôle fiscal ». Enfin « Les différentes possibilités accordées par la législation fiscale aux profits des contribuables, dans la phase administrative sont efficaces pour la sauvegarde des droits des contribuables, et garantir un traitement juste et équitable en phase contentieuse ».

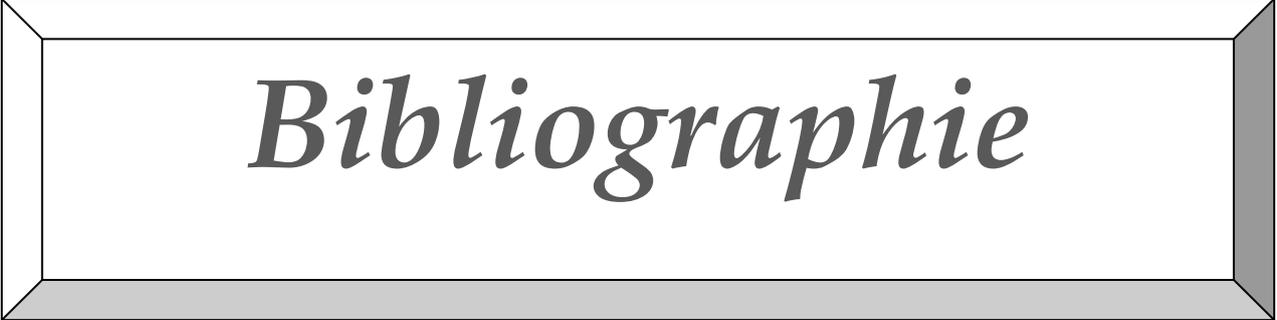
De ce fait, on estime que le système fiscal Algérien est efficace dans sa gestion du contentieux fiscal, ceci permet la sauvegarde et la garantie des droits des contribuables, ce qui répond partiellement à notre problématique principale. Cette dernière a été appuyée Suite au résultat dégagé de l'analyse du cas pratique, par le traitement des requêtes dans les délais, le suivi des procédures nécessaires, et la prononciation de décision de l'admission totale, donc ce qui mène à la satisfaction des contribuables.

Par conséquent afin de réduire le nombre de requêtes contentieuses, il est recommandé de s'orienter vers une administration fiscale qui communique, informe, assiste et oriente les contribuables, c'est-à-dire, d'entretenir la relation contribuable-administration. Il s'agit, aussi, d'organiser des conférences et séances de formation avec la participation des professionnels, des universitaires et des contribuables. En d'autres termes tendre vers une administration plus performante par notamment le renforcement de ses ressources humaines et matérielles.

Nous considérons que notre recherche n'était pas suffisamment étalée sur certains points au niveau des deux (02) chapitre théoriques, notamment la procédure des commissions de recours, et recours judiciaire, ainsi sur le recours gracieux.

Il nous semble également opportun de reconnaître que notre recherche reste insuffisante malgré les efforts déployés car elle souffre d'un manque de données chiffrées sur les statistiques du contentieux fiscal, ceci est dû essentiellement à la confidentialité de l'administration fiscale, et au manque des ouvrages relatifs à ce thème.

Aussi, les résultats tirés par cette recherche ne peuvent pas être généralisées à cause de leur limitation dans le temps car nous n'avons pas pu faire un stage pratique dans les normes ce qui est dû à la crise sanitaire mondiale de la pandémie COVID-19, nous nous sommes contentés d'une étude de cas pour la procédure du recours au préalable, et dans l'espace car ce dernier n'a pas été effectué à un niveau local (la Direction des Impôts de la Wilaya Bejaia).



Bibliographie

1. Ouvrages

- ✓ A. TOUALIT & K. CHEHRIT, Petit Dictionnaire de l'impôt et de la fiscalité, Edition GAL (Grand-Alger-Livres), Alger, 2003.
- ✓ A.TIXIER « droit fiscal » 2^{ème} édition, Dollaz, Paris 1990.
- ✓ F. PILLET, « Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal », 3e édition, éditions du Juris-Classeur, France, 2003.
- ✓ J. DEFI, Quand le fisc vous contrôle, 3^{ème} Edition EYROLLES, Paris, 2011.
- ✓ J. GASTON, DROIT FISCAL, SHP Editions, 1ère édition, Alger, 2014.
- ✓ J. JACQUES BIENVENU & T. LAMBERT, Droit Fiscale, 4^{ème} édition, Presses Universitaires de France (PUF), Paris, 2010.
- ✓ J. PECOUP, Précis de droit fiscal, Edition DUNOD, Paris, 1985.
- ✓ J. SERAQUI, Le fiscal de la gestion du patrimoine, édition SERAQUI, Paris 2013.
- ✓ G. SCHMOLDERS « la psychologie de l'impôt » P.U.F. Paris, 1973.
- ✓ L. MEHL et P. BELTRAME, Sciences et techniques fiscales, Presse Universitaire de France (PUF) première édition, Paris, 1984.
- ✓ M. BOUVIER, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, LGDJ, Paris, 2010.
- ✓ M. MARZAK et A. ABELILA « Le contentieux fiscal entre la théorie et la pratique », 2^{ème} édition, AL Oumnia, Maroc 1998.
- ✓ M. ROUSSET « Contentieux administratif », Edition la porte, Maroc 1992.
- ✓ M. TROTABAS, finances publiques, 4^{ème} édition, Dalloz. Paris 1970.
- ✓ P. BELTRAME, « La fiscalité en France », 19^{ème} édition, Hachette, Paris.

2. Lois et règlements

- ✓ Code des Commerces.
- ✓ Code des Procédures Fiscales (CPF).
- ✓ Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA).

- ✓ Code des Procédures Civiles et Administratives.
- ✓ Loi de finance pour 2002.
- ✓ Instruction générale sur les procédures contentieuses, DCX.-DGI, 2012.

3. Revues et publications

- ✓ GARDETTE et A. MLYNARSKI, L'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, « Revue Française de Comptabilité », N°477, Juin 2014.
- ✓ Charte du contribuable.
- ✓ Guide des contribuables relevant des CDI.
- ✓ A. RICHARD, « Revue de la réforme fiscale », institut supérieur de gestion et de planification, Bordj El Kifan, Alger, 1992.

4. Lettres de la Direction Générale des Impôts

- ✓ Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Le contrôle fiscal, une action constante de l'administration fiscale, La lettre de la DGI, N° 58/2012.
- ✓ Lettre d'information mensuelle « La fraude fiscale », La lettre de la D.G.I (Direction Générale des Impôts »N°004, Ministère des finances, Direction Générale des impôts, Février 2002.

5. site web

<http://www.toupie.org/dictionnaire/Fiscalite.htm>.



Annexes

BR

TPM et location d'engins
Village Tala Merkha Cité Zaouche Bejaia
Art. n°

Monsieur le Directeur des impôts de la wilaya
de Bejaia.

Annexe 1

Objet : Demande de dégrèvement total
RI N° 106 / 2018

Monsieur le Directeur,

Je viens respectueusement solliciter de votre haute bienveillance un dégrèvement total,
1 336 631 DA, du RI n° 370/2019 dont ci-joint copie.

L'EPE : SPA a recoupé un montant de 35 410 777,96 DA/TTC, avec vos services, au lieu de
33 348 587,13 DA/TTC.

Cette dernière m'a délivré une attestation reconnaissant l'erreur faite, dont ci-joint copie.

Déduction faite de la TVA, le montant de mes encaissements se monte à 28 503 066 DA, soit le total
de mes G50 relatifs à l'exercice 2013.

Sauf que vos services reprennent une base déclarée de 24 589 898 DA, soit écart de 3 913 168 DA.

Ils n'ont pas pris dans leur compte le G50 du mois d'Aout 2013 dont le montant déclaré est égal à cet
écart. Voir copie de celui-ci-jointe.

Par ailleurs, je porte à votre aimable attention que je n'ai pas reçu à temps la notification de
proposition de redressement, d'où tout ce retard dans le traitement de ce cas.

Comptant sur votre compréhension, je vous prie d'agréer, Monsieur le Directeur, l'expression
de ma parfaite considération.

Bejaia, le 12 Février 2020

صوكر الضمانات
رقم الوصل: 22
التاريخ: 20 FEB 2020

مديرية الضرائب لولاية بجاية
13 FEB. 2020
وصل رقم 193

[Signature]

المصلحة الرئيسية للمنازعات
رقم الوصل: 22
التاريخ: 20 FEB 2020

Sous Direction du Contentieux

Reçue n° 302 du 13 FEB 2020

TPM et location d'engins
Village Tala Merkha Cité Zaouche Bejaia
Art. n°

BR
5

CSP

Annexe n° 02

Monsieur le Directeur des impôts de la wilaya
de Bejaia.

Objet : Demande de dégrèvement partiel
RI N° 370 / 2019

Monsieur,

Je viens respectueusement solliciter de votre haute bienveillance un dégrèvement partiel,
31 665 DA, sur le RI n° 370/2019.
Ce montant est généré par un redressement sur taux de TVA, 19% au lieu de 17%, que j'avais déclaré
en janvier 2017.

Assiette assujettie : 1 439 270 DA x 19% = 273 461 DA
1 439 270 DA x 17% = 244 676 DA
Ecart : 28 787 DA
Pénalité de retard : 2 878 DA
Total : 31 665 DA

Je porte à votre aimable attention que le taux de 17% a été appliqué suivant la circulaire n° 16
MF/DGI/DLRF/SD1/2017 du 12 janvier 2017, dont ci-joint copie.
Voir le point 4. Cas particulier – page 4 traitant des marchés publics de travaux ou prestations ayant
connu un début d'exécution avant le 1^{er} janvier 2017.

Comptant sur votre compréhension, je vous prie d'agréer, Monsieur le Directeur, l'expression de ma
parfaite considération.

Bejaia, le 12/02/2020

Ci-joint copies :

- RI N° 370/2019
- G50 Janvier 2017.



Vous Direction du Contentieux
13 FEB 2020
Service n° 301 du

المصلحة الرئيسية للمنازعات
رقم الوصل: 22
التاريخ: 20 FEB 2020

Série D - n° 37

CODE
ACTIVITE

31 DEC 2019

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

16 JAN 2020

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D.

CDI

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° 370 Année: 2019

CSP Annexe n° 03

مديرية الضرائب لولاية

BEJAIA

مفتشية الضرائب

CDI

(Cachet d'identification)

M. (nom et prénom - Raison sociale) السيد (الاسم واللقب)

Activité ou Profession : TPM ET LOCATION D'ENGINS النشاط أو المهنة

Adresse : VILAGE TALA MERKHA CITE ZAOUCHE BEJAIA العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Número d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Número d'Identification Fiscale : رقم التعريف المالي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MON TANT réhaus: sement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base Imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+IRG) à												
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2017	1.439.270	1.287.760	151.510	19%	273.461	244.674	-	28.787	10%	2.878	31.665
T.A	2015	255.990	-	255.990	1%	2.559	0	-	2.559	25%	639	3.198
Réintégration TVA/achats T.A	2016	416.360	-	416.360	1%	4.164	0	-	4.164	25%	1.040	5.204
Pénalités d'assiette TVA T.A	2017	546.030	-	546.030	1%	5.460	0	-	5.460	25%	1.365	6.825
Taxe sur achats												
E 2700 - Enregistrement												
E-2 - C-200 - Timbre AF 1 de 100	2017										1.500	1.500
C 1 - B - 00 - IF 100												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE						285.644	244.674		40.970		7.422	48.392

SVP COPIE ...

Série D - n° 37

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS
D. COI BEJAIA

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

القطاعات التي يعرضها

N°: 106 Année: 2018

M. (nom et prénom - Raison sociale) السيد (الاسم - اسم الشركة)

Activité ou Profession: TRANSPORT DE MARCHANDISES ET LOCATION DE MAT. DE CONSTRUCTION النشاط أو المهنة

Adresse: VILLAGE TALA MERKHA BEJAIA العنوان

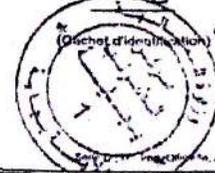
Article d'imposition: رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique: رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale: رقم التعريف الضريبي

مديرية الضرائب لولاية
BEJAIA

مفتشية الضرائب
COI BEJAIA



(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE imposable (A)	BASE imposée ou déclarée (B)	MONTANT rèhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+IRG)												
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle	2013	30.265.612	24.589.898	565.704	2%	605.312	498.798	1	118.514	157.170	27	1.305.411
Taxe sur la Valeur Ajoutée	2013	30.265.612	24.589.898	565.704	17%	545.154	4180.292	1	964.892	257.241	218	1.206.090
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats												
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE						5750466	4672080	1	1078386	258245	1	1.336.631

COI BEJAIA → C 04 / Rec 106/2018 (COI BEJAIA 2018)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Des Impôts de la Wilaya d'Annaba
Sous Direction du Contrôle Fiscale
Bureau de la Recherche de l'information Fiscale
N° : 433 /DIWA/SDCF/BRIF/2020

Annaba le : 07/05/2020



**MONSIEUR LE DIRECTEUR DES IMPOTS
DE LA WILAYA D'ANNABA**

**MONSIEUR LE DIRECTEUR DES IMPOTS
DE LA WILAYA DE BEJAIA**

OBJET: Demande de confirmation ou d'infirmerie d'encaissement.

AFF: M^R

- Village Tala Merkha ,Béjaia.

- Art : 60

RE: V/E N° 60/DIW/CDIB/SPCTX/S-R/2020.

Annexe

CDE

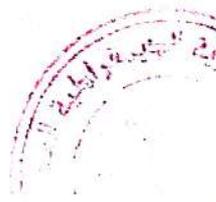
En réponse à votre envoi sus référencié au terme duquel vous sollicitez la confirmation ou l'infirmerie des encaissements relatifs au contribuable cité en affaire.

J'ai l'honneur de vous transmettre l'historique des encaissements qu'aurait perçu M^R auprès de la société des travaux maritimes de l'est « SOTRAMEST » au titre de l'exercice 2013 dont détail ci-après :

Date d'encaissement	Montant
31/01/2013	4.117.192,70
28/02/2013	4.202.538,28
31/03/2013	4.000.000,00
31/05/2013	7.553.538,61
31/07/2013	3.0787.400, 00
31/08/2013	1.500.000,00
30/09/2013	5.647.912,58
30/11/2013	3.249.004,96
TOTAL	33.348.587,13

02 JUN 2020
305p
وصل رقم

352
07 JUN 2020



Directeur des Impôt

Signe : H.MESSIKI

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE BEJAIA
CENTRE DES IMPOTS DE BEJAIA
SERVICE PRINCIPAL DU CONTENTIEUX
N° 120 /DIWB/CDIB/SPCTX/S.R/2020**

BEJAIA LE, 03/08/2020

annexe n° 5

A.R N°

M^r

Activité : TPM et location d'engins

Adresse: Village Tala Merkha, cité zaouche, (W) Bejaia

O B J E T : Demande de complétude d'une réclamation.

Madame, Monsieur,

Pour me permettre de donner suite à votre réclamation contentieuse reçue par mes services le 20/02/2020, je vous prie de bien vouloir :

➤ Me faire parvenir les pièces justificatives suivantes :

- La quittance de paiement au titre de la déclaration G50 du mois d'Aout 2013.
- Les factures de ventes justifiant le taux de TVA appliqué à 17% au titre de l'exercice 2017.

J'appelle votre attention sur le fait qu'à défaut de réponse dans un délai de **30 jours** à compter de la réception de cette demande, votre réclamation fera l'objet d'une décision de **rejet**.

Je me tiens à votre disposition pour toute question sur ce courrier.

Veuillez agréer, Monsieur Madame le gérant, l'assurance de ma considération distinguée.

Le Chef de Service Principal du Contentieux

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE BEJAIA
CENTRE DES IMPOTS DE BEJAIA
SERVICE PRINCIPAL DU CONTENTIEUX

A. R

**Décision d'Admission Totale d'une
réclamation contentieuse**

A BEJAIA, LE **31/09/2020**

Décision d'**A.T** :
N° : **80/2020**
Du : **31/09/2020**

M^r

Activité : **TPM et location d'engin**

Adresse: Village Tala Merkha, cité Zaouche, (W) Bejaia

**Référence
d'enregistrement de la
réclamation**

N°: **36/RP/2020**
Du : 31/09/2020
Reçue le CDI (SPCTX)
Le : 13/02/2020

**Rôle, déclaration relative
au versement spontané ou
à la retenue à la source
opérée**

RI N° 106/2018
Du : 2013
Montant total dû :
1 336 631,00

RI N°370/2019
Du : 2017
Montant total dû :
31 665,00

Impôts et taxes contestés

TAP et TVA

Exercice : 2013, et 2017

Montant global contesté

1 368 296,00

Vous m'avez adressé une réclamation concernant l'imposition visée ci-contre. Après examen contentieux, J'ai décidé le 31/09/2020 d'admettre totalement votre réclamation.

Les dégrèvements ou restitutions prononcés sont indiqués au verso.

Si vous avez déjà payé l'impôt dont le dégrèvement vous est accordé ou si vous n'êtes redevable d'aucune somme à la caisse du receveur, le montant dégrèvé vous sera remboursé.

Veillez agréer, Monsieur, l'assurance de ma parfaite considération.

Le Chef du Centre des Impôts de Bejaïa

Dégrèvements ou restitutions accordés**En DA**

N° du rôle ou de la déclaration contestée	Exercice Imposé	Nature des impositions	Dégrèvements - restitutions	
			Principal des droits	Pénalités
RI N° 106/2018	2013	TVA	964 872	1 206 090
		TAP	113 514	130 541
RI N°370/2019	2017	TVA	28 787	31 665
TOTAL			1 368 296	

Table de matière

Table de matière

Remerciements.

Dédicaces.

Liste des abréviations.

Liste des tableaux et figures.

Introduction générale.....01

Chapitre 1 : Généralité sur la fiscalité algérienne et le contrôle fiscal.....05

Section01 : Aperçu sur le système fiscal Algérien.....05

1. Définition de la fiscalité et son évolution.....05

1.1. Définition de la fiscalité.....05

1.2. Evolution de la fiscalité en Algérie.....06

1.2.1. Le système fiscal de l'indépendance jusqu'à la réforme 1992.....06

1.2.2. La grande réforme de 1992 et le système fiscal actuel.....07

2. Définition et fonction de l'impôt.....08

2.1. Définition de l'impôt.....08

2.2. Les fonctions de l'impôt.....09

2.2.1. Une fonction financière.....09

2.2.2. Une fonction économique.....09

2.2.3. Une fonction sociale.....10

3. Différents types d'impôts et taxes.....10

3.1. IRG.....11

3.2. IFU.....	11
3.3. IBS.....	12
3.4. TAP.....	12
3.5. TVA.....	13
Section 02 : Généralités sur le contrôle fiscal.....	14
1. Définition, objectifs et rôle du contrôle fiscal.....	14
1.1. Définition du contrôle fiscal.....	14
1.2. Objectifs du contrôle fiscal.....	15
1.3. Rôle du contrôle fiscal.....	16
1.3.1. Le contrôle fiscal comme corollaire du système déclaratif.....	16
1.3.2. Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale.....	16
2. Les finalités du contrôle fiscal.....	16
2.1. Finalité répressive.....	16
2.2. Finalité budgétaire.....	17
2.3. Finalité dissuasive.....	17
3. Les formes du contrôle fiscal.....	17
3.1. Contrôle sommaire.....	18
3.1.1. Contrôle formel.....	18
3.1.2. Contrôle sur pièce.....	19
3.2. Contrôle sur place.....	20
3.2.1. Vérification de comptabilité (VC).....	21

3.2.2. Vérification ponctuelle (VP).....	21
3.2.3. Vérification d'approfondie de la situation fiscal d'ensemble (VASFE).....	22
Section 03 : Cadre juridique, organisationnel du contrôle fiscal.....	24
1. Droit de l'administration fiscal.....	24
1.1. Droit de communication.....	24
1.2. Droit de visite.....	25
1.3. Droit d'enquête.....	26
1.4. Droit de contrôle	27
1.5. Droit de reprise.....	28
2. Garanties (droits) et obligations du contribuable.....	28
2.1. Garanties (droits) di contribuable vérifié.....	28
2.1.1. Information préalable du contribuable.....	29
2.1.2. Droit à l'assistance d'un conseil.....	30
2.1.3. Limitation de la durée de vérification sur place.....	30
2.1.4. Communication des résultats au contribuable.....	32
2.1.5. Droit de réponse.....	32
2.1.6. Interprétation admise par l'administration fiscale.....	33
2.1.7. Impossibilité de renouveler une vérification.....	33
2.1.8. La préservation du débat contradictoire.....	33
2.1.9. Le secret professionnel.....	34
3. Les obligations du contribuable.....	34

3.1. Les obligations comptables.....	34
3.2. Les obligations fiscales.....	36
3.2.1. La déclaration d'existence.....	36
3.2.2. Les déclarations mensuelles ou trimestrielles du CA.....	36
3.2.3. Les déclarations annuelles.....	36
3.2.4. Les déclarations de cession ou de cessation de décès.....	37
3.2.5. Le numéro d'identification fiscale (NIF).....	37
Conclusion du chapitre	38
Chapitre 2 : Le contentieux fiscal : aspects et procédures.....	39
Section 01 : Aspects théorique sur le contentieux fiscal.....	39
1. Définition du contentieux fiscal.....	39
2. Les objets du contentieux fiscal.....	40
2.1. Contentieux d'assiette.....	40
2.2. Contentieux de recouvrement.....	42
Section 02 : Phase administrative du contentieux fiscal.....	43
1. Conditions requises pour la mise en œuvre de la procédure administrative.....	43
2. Procédure au préalable auprès de l'administration.....	46
2.1. Délai de réclamation.....	47
2.2. Forme et contenu de la réclamation.....	48
2.2.1. Conditions de forme.....	48
2.2.2. Conditions de fond.....	50

2.3. Sursis légal de paiement.....	51
2.4. Instruction des réclamations délai pour statuer.....	52
2.5. Décision.....	54
2.5.1. Domaine de compétence.....	54
2.5.2. Dégrèvement d'office.....	55
3. Procédure devant les commissions de recours.....	56
3.1. Délai pour statuer.....	57
3.2. Types de commissions.....	57
3.2.1. Commission de recours wilaya.....	57
3.2.2. Commission de recours régional.....	59
3.2.3. Commission de recours central.....	60
Section 03 : Phase juridictionnelle du contentieux fiscal.....	62
1. Procédure devant le tribunal administrative.....	63
1.1. Saisine du juge administrative.....	63
1.2. Délai de la saisie du juge administrative.....	64
1.3. Condition de la forme.....	64
1.4. Déroulement du procès.....	65
1.5. Supplément d'instruction, contre vérification et expertise.....	65
1.6. Désistement.....	66
2. Procédure devant le conseil d'Etat.....	67
3. Le recours gracieux.....	67

3.1. Le contenu de la réclamation.....	67
3.2. Les conditions de la recevabilité de la réclamation gracieuse.....	68
3.3. Les commissions qui examinent la réclamation gracieuse.....	69
Conclusion du chapitre.....	71
Chapitre 3 : Procédures du contentieux fiscal, illustration par un ca au sein du CDI de Bejaïa.....	72
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil du centre des impôts de la wilaya de Bejaïa.....	72
1. Présentation de CDI de Bejaïa.....	72
2. Les missions de CDI.....	72
Section 02 : Situation du contentieux fiscal du CDI de la wilaya de Bejaïa pour la période allant de l'année 2018 à 2019.....	74
1. Les réclamations traitées au recours préalable pour la période allant l'année 2018 à 2019.....	78
2. Evolution de la nature de la décision prononcée par l'administration fiscale.....	78
Section 03 : Procédure du recours au préalable : illustration par un cas au sein du CDI de Bejaïa.....	82
1. Gestion du dossier contentieux.....	84
2. Procédure contentieuse : illustré par un cas.....	87
2.1. Examen en la forme.....	87
2.2. Fiche d'examen du service taxateur.....	89
2.3. Etablissement du rapport.....	92
2.4. Service de notification.....	94

Conclusion du chapitre.....95

Conclusion générale.....96

Bibliographie.

Annexes.

Table de matière.

Résumé

La réclamation est un recours au préalable, qui est indispensable à l'ouverture d'un contentieux devant l'administration fiscale sans laquelle aucune autre voie de recours ne saurait aboutir. C'est pourquoi, il revêt toute son importance en tant que garant de la défense des droits et des garanties des contribuables d'une part, et des intérêts du trésor public d'autre part. En effet, la contestation pourrait être réglée au cours de la procédure du recours au préalable qui peut être amenée à rectifier ses erreurs dans l'imposition ou maintenir sa position, et prononcera une décision d'admission totale. Cependant, une deuxième voie de recours est accordée auprès des Commissions de Recours des impôts directs et de la TVA, en vue de contester la décision de rejet total ou partiel de la réclamation contentieuse initialement introduite.

Mots clés : redevable, réclamation contentieuse, recours au préalable, admission total, rejet total ou partiel.

ABSTRACT

The complaint is a prior recourse, which is essential for the opening of a dispute in the FISC administration, without which no other means of recourse can succeed. This is why it so important as a guarantor of the defense of the rights and guarantees of taxpayers on the one hand, and of the interests of the public treasury on the other. Indeed, the dispute could be settled during the prior appeal procedure which may be required to rectify its errors in taxation or to maintain its position, and will pronounce a decision of total admission. However, a second avenue of appeal is granted to the Direct Taxes and VAT Appeals Committees, with a view to contesting the decision of total or partial rejection of the contentious complaint initially filed.

Key words: taxpayer, contentious complaint, prior recourse, total admission, total or partial rejection.