

Université Abderrahmane MIRA-Bejaia
Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de
gestion

Département des sciences financières et comptabilité

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master II en Comptabilité et
Audit

Option : comptabilité et audit

Thème

Le contrôle fiscal comme moyen de lutte
contre la fraude fiscale

Réalisé par :

Mr. MOUZAOUI Nouredine

Encadré par :

Mr. IFOURAH Hocine

Promotion
2021/2022

Remerciements

*À travers ce travail, je tiens à exprimer mes remerciements et ma gratitude à mon encadreur, Monsieur **IFOURAH HOCINE** pour ses efforts et ses recommandations tout en espérant avoir été à la hauteur de ses précieux conseils et directives.*

*Je tiens à remercier également **MONSIEUR MEZHOUD HAFID**, Chef de service Principal du contrôle au niveau du **CDI DE Bejaia** pour son aide et ses précieux conseils.*

*Mes vifs remerciements s'adressent aussi à tous mes collègues de travail du **CDI de Bejaia** et de la **SRV de Constantine** brigade de Bejaia notamment mes amis **MONSIEUR HAMLAOUI Sofiane** et **MONSIEUR MADANI Omar**.*

Dédicaces

Je dédie ce travail à :

- La mémoire de mon père;
- Ma mère ;
- Mon cher frère ZAHIR et mes chères sœurs ;

Abréviations

Liste des abréviations

Abréviations	Désignations
Art	Article
BIC	Bénéfice industriel et commercial
BRMI	bureau de recherches de la matière imposable
CA	Chiffres d'affaires
CDI	centre des impôts
CID	Code des impôts directs
CITCA	Code des impôts et taxe sur chiffres d'affaires
CPF	Code des procédures fiscales
DGE	direction des grandes entreprises
DGI	direction générale des impôts
DIW	Directions des Impôts de Wilaya
DRI	directions régionales des impôts
DRV	Direction des Recherches et Vérification
IBS	Impôts sur le bénéfice
IRG	Impôts sur le revenu global
PME	Petit et moyen entreprise
PV	Procès verbale
SCF	Système comptable et financier
SDCF	La Sous Direction des Contrôles Fiscaux
SDCX	sous direction des contentieux
SDH	la sous direction des hydrocarbures
SDP	Sous Direction de la Programmation
SDR	sous direction des recouvrements
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle
TCA	Taxe sur chiffres d'affaires
TCR	Tableau des comptes de résultat
TVA	Taxe sur chiffre d'affaire
VASFE	vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble

Liste des tableaux

Liste des tableaux

N° du tableau	Désignation	Pages
Tableau n°01	Renseignements sur fournisseurs	55
Tableau n°02	Rehaussement sur chiffre d'affaires facturations	58
Tableau n°03	Rehaussement sur chiffres d'affaires encaissements	59
Tableau n°04	Taxe sur l'activité professionnelle" TAP"	59
Tableau n°05	Taxe sur la Valeur Ajouté "TVA"	59
Tableau n°06	Impôts sur les bénéfices des sociétés "IBS"	60
Tableau n°07	Impôt sur le revenu global (IRG / RCM)	60
Tableau n°08	Tableau récapitulatif des droits et pénalités	61

Sommaire

Sommaire

Introduction générale.....	01
<u>Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences.....</u>	04
<u>Section 1 : La notion La fraude fiscale.....</u>	04
1-1. Définition de la fraude fiscale.....	04
1-2. Fraude fiscale et évasion fiscale.....	07
1-3. Les diverses formes de la fraude fiscale	09
<u>Section 2 : Manifestations de la fraude fiscale (les moyens de la fraude)...</u>	10
2-1. La dissimulation comptable	10
2-2. La dissimulation matérielle	13
2-3. La dissimulation juridique	14
<u>Section 3 : Causes et conséquences de la fraude fiscale.....</u>	15
3-1. Causes principales de la fraude fiscale.....	15
3-2. Conséquences de la fraude fiscale.....	18
<u>Chapitre 02: Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale.....</u>	23
<u>Section 1 : Le cadre organisationnel du contrôle fiscal.....</u>	23
1-1. Différentes formes et moyens du contrôle fiscal.....	23
1-2. Les obligations du contribuable.....	29
1-3. Les droits et les garanties du contribuable vérifié.....	31
<u>Section 2 : Le contrôle fiscal en Algérie.....</u>	33
2-1. Structures chargées du contrôle sur place.....	33
2-2. Etablissement du programme de vérification.....	45
2-3. L'efficacité des contrôles fiscaux.....	47
<u>Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité.....</u>	52
Conclusion générale.....	72
Bibliographie	
Annexes	

Introduction générale

Introduction générale

L'impôt est au centre des rapports qui lient une société à l'Etat qui la gouverne, il t est en effet un fait social intimement lié à l'évolution des sociétés et notamment à celle de leurs institutions, politiques, juridiques, économiques.

L'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 fonde le principe du consentement de l'impôt, qui, est à l'origine du principe de légalité de l'impôt, règle le transfert du pouvoir fiscal aux représentants du peuple et assoit la légitimité du prélèvement.

L'impôt, contribution aux charges de l'Etat a comme particularités principales le caractère obligatoire et l'absence de contrepartie directe.

La logique de l'imposition implique donc une notion de contrainte puisque l'impôt est prélevé par voie d'autorité par l'administration. De même, le contribuable ne peut-il prendre connaissance précise de l'utilisation faite de ces fonds. La tentation est alors grande de se soustraire au paiement des sommes dues, reportant ainsi la charge de l'imposition sur les autres contribuables.

La bonne administration des impôts est évidemment essentielle au bon fonctionnement de l'Etat mais aussi des collectivités locales.

Délicate par sa nature même, puisqu'il s'agit de gérer une contrainte dans le respect des droits des contribuables, l'administration des impôts doit aussi satisfaire aux critères d'efficience qui constituent l'exigence, commune à tous les bénéficiaires des deniers publics.

Soucieux de préserver leurs recettes fiscales, les Etats tentent d'élargir autant que faire se peut, le champ d'application de l'impôt et de relever les taux y afférents. Une telle démarche, conduit inévitablement à une forte pression fiscale, redoutée par les contribuables

Devant une telle situation, certains dissimulent une partie ou la totalité du chiffre d'affaires ou du bénéfice réalisés, d'autres tentent d'exploiter les imperfections et insuffisances contenues dans les législations internes et les conventions fiscales, pour échapper à l'impôt.

Le contribuable cherche à fuir l'impôt par tout moyen, entre autre : la fraude fiscale. Cette dernière est la première préoccupation de toute administration fiscale qui se dote de tous les moyens possibles pour lutter contre ce phénomène qui fragilise l'équilibre fiscal et conséquemment l'équilibre social.

La fraude fiscale est généralement présentée comme une des formes de résistance à l'impôt. Elle procède d'un comportement individuel exprimant le refus de l'impôt d'une

Introduction générale

personne physique ou morale n'ayant un autre objectif que de limiter le montant du sacrifice que lui demande l'Etat. Il s'agit, en effet, d'une infraction à la loi, commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant..

A l'image de sa difficile définition qui débouche sur un ensemble de concepts extrêmement proches, la réflexion sur ses causes a fait émerger une multitude de facteurs dont il est difficile d'établir l'influence réelle et plus encore une classification.

En ce qui concerne les causes de la fraude, il n'y a pas une explication mais des explications variables selon les auteurs. Les facteurs traditionnellement sollicités, pour expliquer l'apparition de la fraude fiscale peuvent être classés en trois grandes catégories : les facteurs politiques, économiques et sociaux.

Néanmoins, quelle que soit la motivation du fraudeur, la réalisation de l'acte de fraude découle tout d'abord de l'existence d'une opportunité.

Lutter contre la fraude fiscale apparaît comme une évidence et passera ainsi par une meilleure application de l'impôt, incluant précisément une action pertinente et bien menée contre la fraude qui passe par l'emploi de dispositifs répressifs et préventifs, la collaboration des secteurs concernés, sur des dispositifs législatifs et réglementaires, sur des moyens de contrôle modernes et sur des mesures spécifiques. De la sorte, un climat de confiance instaurant la sécurité juridique nécessaire doit être créé.

En contre partie du système déclaratif, les services fiscaux disposent d'un pouvoir de contrôle visant la recherche des contribuables défaillants, et l'analyse des éléments déclarés.

Pour ce faire, différentes techniques de contrôle peuvent être mise en œuvre. Elles ne sont pas exclusives les unes des autres, mais au contraire sont susceptibles de se combiner dans le respect des procédures générales et des procédures attachées à chaque type de contrôle.

Le contrôle fiscal permet à l'administration de s'assurer que les contribuables s'acquittent de leurs obligations fiscales, et éventuellement, de réparer le préjudice causé au trésor par les infractions à la loi fiscale. Pour remplir cette mission, l'administration dispose du pouvoir de contrôle et de vérification dont l'exercice est assortie de garanties au profit de contribuable. Le contrôle fiscal n'est pas seulement répressif, il permet également de rétablir l'imposition exacte de certains contribuables qui, par erreur, auraient été surtaxés. Pour la recherche d'infractions et exercer son droit de reprise, défini comme étant la faculté offerte à l'administration de réparer les omissions ou les erreurs dans l'assiette ou le recouvrement d'un impôt, l'administration dispose de nombreux moyens et pouvoirs prévus par le législateur et précisés par une jurisprudence abondante.

Introduction générale

Notre travail porte sur le control fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale dont la problématique se résume par les interrogations suivantes :

Que veut dire la fraude fiscale, quelles sont ses formes, ses manifestations ?

Quelles sont les causes et conséquences de la fraude fiscale?

Que veut dire le contrôle fiscale, quelles sont ses formes, ses moyens ?

Quelles sont les obligations et garantis des contribuables ?

Quelles sont les structures chargées du contrôle fiscal en Algérie?

Pour y répondre, nous avons jugé utile d'adopter la méthodologie suivante :

Un premier chapitre consacré à la définition du cadre théorique de la fraude et l'évasion fiscale, ses diverses formes, ses manifestations, les causes et conséquence de la fraude fiscale.

Un deuxième Chapitre qui sera réservé à l'organisation du contrôle fiscal en Algérie étant un moyen de lutte contre la fraude fiscale ; définition et formes du contrôle fiscal, ainsi que les moyens juridiques et structures qui l'encadre.

En fin, nous avons jugé utile de terminer notre travail par un troisième Chapitre consacré à l'étude d'un cas pratique focalisé sur le cas de vérification de la comptabilité a travers l'examen des travaux préparatoires, de la procédure de vérification de la comptabilité, Les méthodes de reconstitution des bases d'imposition et la notification des résultats.

Chapitre 01 :

La fraude fiscale causes et conséquences

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

La fraude fiscale constitue l'un des sujets les plus confrontés, actuellement, dans le domaine fiscal. A cet égard, de nombreux techniciens, théoriciens et différentes organisations se sont livrés à l'étude de ce phénomène, ses causes et ses conséquences ainsi que les moyens permettant de la maîtriser et par conséquence, limitée l'impact de ses effets.

Pour cerner la notion de la fraude, on tentera de rappeler les définitions retenues par les théoriciens et praticiens de la fiscalité, ensuite de la distinguer des autres notions voisines et de donner une classification (section 1), et d'essayer d'examiner la manifestation de la fraude fiscale (section 2), et enfin de déterminer les causes et conséquences de la fraude fiscale (section 3).

Section 01 : La notion de la fraude fiscale

1-1. Définition de la fraude fiscale :

La définition donnée par André MARGAIRAZ : « on peut dire qu'il y'a fraude lorsqu'on applique les procédés permettant d'échapper à un impôt alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire dans son sens le plus général. La fraude s'assimile tout simplement à une action de mauvaise foi accomplie dans le but de tromper »⁶

Par ailleurs, Camille ROSIER écrit dans son ouvrage 'l'Impôt' « la fraude fiscale embrasse tous les gestes matériels, toutes les opérations comptables, toutes les actions juridiques, toutes les manœuvres et combinaisons aux quelles ont recours des contribuables ou des tiers pour se soustraire à l'application des impôts et des contributions ». ⁷

Selon P.M. GAUDMET : « la fraude fiscale est une violation directe voulue ou inconsciente de la loi fiscale ». la fraude fiscale pourrait se réaliser :

- Par dissimulation matérielle, d'une partie de son patrimoine par exemple.
- Par dissimulation comptable (double bilan, minoration d'actif) ;
- Par dissimulation de la nature du fait imposable, en « maquillant » une situation de fait derrière une situation juridique apparente (déguiser une participation aux bénéfices sous forme de salaire) ;
- Par « fraude involontaire », enfin tel que l'oubli de faire sa déclaration

⁶ André MARGAIRAZ . la fraude fiscale et ses succédanés CNE LAUSANE, 1977, P27 et 16

⁷ Camille ROSIER , l'Impôt, Montaigne, Paris 1936 P.152

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

Du reste on pourrait tirer de la pensée de M. COZIAN la définition suivante « la fraude suppose violation délibérée des prescriptions légales(...). Pouvant être plus au moins élaborées(...) dans ses formes les plus complexes. Elle se traduit par des montages juridiques destinés à travestir la réalité »⁰³

Enfin par PAUBERGER, sur un plan plus général, l'opinion la plus récente, dit « la justice fiscale est quelque peu égratignée, mais pas vraiment entamée, plus grave et plus fréquente est la fraude fiscale ».

C'est à dire le choix délibéré d'éviter l'impôt en se mettant en contradiction avec les règles fiscales.

On distingue dans l'acte frauduleux un élément matériel et un élément intentionnel. L'élément matériel est évidemment essentiel. Il n'y a pas de fraude si la base de l'impôt se trouve inférieure à son montant réel du fait de l'application même des dispositions légales où d'un accord conclu avec l'administration, sur la base d'éléments d'appréciation exactes fournis par le contribuable.

Si l'élément intentionnel manque, on ne peut retenir la notion de fraude. Il s'agit d'un simple oubli, d'erreur, d'omission involontaire de la part du contribuable qui encourra probablement une pénalité fiscale beaucoup moins sévère que quand la bonne foi n'est pas reconnue.

Ces actes sont donc inexcusables car ils sont mûrement réfléchis et volontaires, destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes (c'est l'élément légal dit aussi manœuvres frauduleuses).

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

a) l'élément légal :

Ainsi un acte ne peut être considéré frauduleux, et non plus puni que s'il est défini, interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale.

⁰³ M. COZIAN , Précis de fiscalité des entreprises, édition librairies techniques 1982, P.20

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

Cet élément résulte du principe de la légalité, qui constitue la garantie fondamentale. Il est traduit dans la législation Algérienne par l'article 303 du code des impôts directs stipulant quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe, est passible :

- d'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 DA, lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000 DA ;
- de l'emprisonnement de deux (02) mois à six (06) mois et d'une amende de 100.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 1.000.000 DA ;
- de l'emprisonnement de six (06) mois à deux (02) ans et d'une amende de 500.000 DA à 2.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000 DA et n'excède pas 5.000.000 DA ;
- de l'emprisonnement de deux (02) ans à cinq (05) ans et d'une amende de 2.000.000 DA à 5.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 5.000.000 DA et n'excède pas 10.000.000 DA ;
- de l'emprisonnement de cinq (05) ans à dix (10) ans et d'une amende de 5.000.000 DA à 10.000.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 10.000.000 DA.

Cet article cite expressément Les pratiques considérées au plan fiscal comme manœuvres frauduleuses, il s'agit notamment de:

- L'exercice d'une activité non déclarée ;
- La réalisation des opérations et de vente sans facture de marchandises ;
- La délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
- Passation d'écritures inexactes ou fictives, sciemment dans les documents comptables dont la tenue est obligatoire.

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

b) L'élément matériel:

La moralité de l'infraction peut se caractériser par un « délit d'action ou un délit d'omission »⁰⁴

En effet, l'élément matériel se manifeste le plus souvent par un comportement actif : une écriture fictive, majoration des charges, une minoration des stocks...etc.

Donc la fraude fiscale se matérialise par des déclarations, mensongères ou par abstention pure et simple mais on ne considère qu'il y a fraude que si cette abstention s'accompagne d'une preuve, que son auteur avait l'intention d'échapper illégalement à ses obligations.

c) L'élément intentionnel :

Pour qu'on puisse d'intention, il faut d'une part que le contribuable ait conscience qu'il violait une disposition fiscale légale, d'autre part il faut qu'il ait agi volontairement et en toute connaissance de cause, il convient donc de s'assurer qu'au moment de l'acte le contribuable agissait librement et sans contrainte.

A ce stade, il est nécessaire à signaler que certains auteurs ne tiennent compte que de l'élément matériel pour déterminer si l'acte commis constitue une fraude fiscale ou non et ne cherchent donc pas à savoir si le contribuable avait au moment de l'action l'intention frauduleuse ou non. L'argument donné par ces auteurs est que le résultat est le même pour le fisc, que le délit soit volontaire ou non ; le trésor a subi un préjudice et une perte.

1-2. Fraude fiscale et évvasion fiscale :

La notion d'évasion fiscale est plus délicate encore à cerner que celle de fraude. L'évasion fiscale est une «Action visant à soustraire à l'impôt tout ou partie de la matière imposable sans contrevenir formellement à la loi. En ce sens l'évasion fiscale se distingue de la fraude fiscale, qui implique un comportement actif ou passif, en infraction avec les règles fiscales »⁰⁵. Lorsque la confusion de la fraude et de l'évasion existe, l'évasion devient alors un terme qui englobe l'ensemble des comportements de refus de l'impôt ce qui implique ensuite de distinguer l'évasion admise de celle qui ne l'est pas et qui peut donc potentiellement être

⁰⁴ TAXIER ROBERT " droit pénal fiscal", Dalloz, 1980, p.15.

⁰⁵ BARILARIA, DRAPE .R "lexique fiscal",deuxième édition, Dalloz, Paris, p.80.

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

apparentée à la fraude. C'est la conception large de l'évasion fiscale. A l'inverse, l'évasion a pu être considérée comme une forme particulière de fraude, encouragée dans ce sens par le droit international ; Ceci constitue l'optique la plus ancienne. En effet, avant la seconde guerre mondiale le terme d'évasion désignait la fraude fiscale internationale.

L'évasion, à l'inverse de la fraude, implique que l'élément légal ne soit pas contrarié, en revanche l'élément matériel et l'élément intentionnel ne peuvent être omis. Alors, l'évasion fiscale, dans son sens le plus fréquent et aussi le plus étroit, désigne l'habile manipulation des lois fiscales qui permet de se soustraire à certaines obligations en la matière.

L'individu peut se soustraire de plusieurs manières, des champs d'attraction de la loi fiscale. Soit le contribuable prend connaissance d'un régime fiscal favorable et en bénéficie, compte tenu de son activité, soit il adapte son activité notamment en s'abstenant de réaliser l'acte taxable. Mais il peut également tenter de profiter des lacunes de la législation fiscale nationale. La recherche des régimes de faveur en matière fiscale suggère, également, que les contribuables peuvent utiliser les divergences existantes entre les systèmes fiscaux de différents pays. Elle se ramène alors à l'habileté fiscale et au choix de la voie la moins imposée.

Par ailleurs, la fraude et l'évasion fiscales présentent un certain nombre de caractéristiques communes. La première de ces particularités est que toutes deux procurent un gain au contribuable, donc une économie par rapport à sa dette fiscale initiale. La motivation financière est donc présente dans les deux cas.

En second lieu, la fraude comme l'évasion procèdent d'une intention. Enfin, le critère de légalité est parfois insuffisant pour départager des comportements extrêmement proches. Que la fraude constitue un « acte délictueux » alors que l'évasion peut consister en une utilisation « abusive » des lacunes du système fiscal. Cependant, la théorie de "l'abus de droit droit"⁰⁶ ou de l'acte anormal de gestion détermine la limite entre la fraude et l'évasion.

⁰⁶ L'abus de droit n'est pas une notion propre au droit fiscal. On la rencontre également, par exemple, dans le code civil. L'article 41 du code civil dispose en effet que l'exercice d'un droit est considéré comme abusif dans les cas suivants :

- s'il a lieu dans le seul but de nuire à autrui ;
- s'il tend à la satisfaction d'un intérêt dont l'importance est minime par rapport au préjudice qui en résulte pour autrui ;
- s'il tend à la satisfaction d'un intérêt illicite.

1-3. Les diverses formes de la fraude fiscale :

La fraude fiscale peut revêtir plusieurs formes. En effet, on peut distinguer

- ⊕ la fraude fiscale nationale de la fraude fiscale internationale.
- ⊕ La fraude fiscale légale de la fraude illégale.
- ⊕ la fraude fiscale simple de la fraude fiscale qualifiée.

1-3-1. La fraude fiscale nationale et la fraude fiscale internationale.

La fraude fiscale nationale se passe à l'intérieur des frontières d'une même souveraineté fiscale. Le contribuable se trouve, dans ce cas, face à un fisc unique, quant à la fraude fiscale internationale, elle survole sur plusieurs pays. Les actes frauduleux échappant, à cet effet, aux prescriptions fiscales d'un ou plusieurs pays.⁰⁷

1-3-2. La fraude fiscale légale et fraude illégale :

L'expression "fraude légale", empreinte d'un certain paradoxe, a une double signification. Elle désigne, dans un premier sens, la sous-estimation de la matière imposable que permettent certains régimes fiscaux de faveur. Cependant, le plus souvent, elle désigne les procédés juridiques qui permettent d'échapper à l'impôt sans contrevenir à la loi ce qui lui confère un deuxième sens. En outre, "la fraude légale" se situe alors aux confins de la légalité, fondée sur l'habileté ; l'expression est alors synonyme d'évasion fiscale.

La fraude illégale, désigne au contraire la violation ouverte de la loi fiscale. Le terme est employé en symétrie par rapport à l'expression : fraude légale.

1-3-3. La fraude fiscale simple et la fraude fiscale qualifiée :

a- la fraude fiscale simple :

« C'est une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de bonne foi et sans intention délibérée de fraude »⁸.

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

⁰⁷ A. MARGHARAZ, op,cit page 21.

⁸ D.MARCHAT " Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise", éd.l'Hermès, 1994, p.320.

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

b- la fraude fiscale qualifiée :

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

Certains auteurs estiment qu'il y a fraude qualifiée quand elle résulte de manœuvres frauduleuses qui établissent la volonté d'éluder l'impôt.

Section 02 : Manifestations de la fraude fiscale (les moyens de la fraude)

La fraude fiscale se manifeste en fonction des subterfuges utilisés par les contribuables, en la matière, « l'imagination du fisc est sans doute moins grande que l'imagination des fraudeurs »⁹ ces derniers « trouvent toujours une manière nouvelle pour réduire leur charge d'impôt ». ¹⁰

Après avoir analysé le phénomène de la fraude fiscale et l'évasion fiscale, il y a lieu de rechercher comment le contribuable tente de fuir l'impôt (quels sont les procédés et les techniques auxquels ont recours les contribuables pour échapper au fisc ?)

Cependant, nous nous limiterons à quelques procédés les plus utilisés et les plus adoptés tels que : la dissimulation comptable et matérielle et la dissimulation juridique.

2-1. La dissimulation comptable

Dans un système fiscal déclaratif, les impositions sont effectuées d'après les déclarations des contribuables qui tentent de réduire au maximum leurs bases imposables.

A ce titre, nous essayerons d'éclaircir les différents procédés qu'ils utilisent et qui se résument en la diminution des recettes et le gonflement des charges déductibles.

2-1-1. La diminution des recettes (l'affectation des produits)

C'est le fait de ne pas comptabiliser une partie des produits de ventes ou des bonifications sur le chiffre d'affaires (remises, ristournes, primes...). Ces recettes constituent

⁰⁹. P.Dibout, regards sur la fraude fiscale, édition economica, p.187.

¹⁰ V.Tanzani, P.chome, 1^{er} livre sur la fraude fiscale, journal de travail de FMI, mars 93.p.2.

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

une double perte pour le trésor puisqu'elles sont comptabilisées par le fournisseur comme charges ayant relation directe avec les opérations commerciale.

Parmi les méthodes de dissimulation des recettes, on trouve :

- A. Omission des ventes : le contribuable, pour ne laisser aucune trace, utilise les ventes au comptant (sans facture et paiement de main en main et sans chèque), c'est comme dans le cas de vente de déchets dans les industries de transformation et les activités de bâtiments ..Etc.
- B. L'enregistrement de retours fictifs de marchandises et des ristournes exagérées dans le compte ventes.
- C. Non comptabilisation des recettes provenant de la cession d'éléments d'actif.
- D. La sous facturation (ventes avec soule) en utilisant des prix inférieurs à ceux du marché.
- E. Affectation d'une partie du produit de la vente au compte privé du contribuable, de ce fait, le chiffre d'affaires est amputé des produits de ces ventes non comptabilisées qui sont réellement destinées au patrimoine privé, par conséquent échappent à l'impôt.
- F. Une autre procédé est beaucoup utilisé par les contribuables, consiste en l'enregistrement des sommes résultant des emballages consignés non restitués dans le compte consignations versées alors qu'ils sont assimilés à des ventes dont le montant doit être rapporté au résultat.

2-1-2. La majoration des charges

Pour qu'une charge soit déductible du bénéfice imposable, elle doit :

- être comptabilisée.
- Diminuer l'actif net de l'entreprise.
- Etre justifiée.
- Avoir pris naissance dans l'exercice en cours.

Souvent, les contribuables ne respectant guère ces conditions et utilisent de nombreuses techniques pour gonfler les charges et par conséquent réduire la base imposable.

Parmi les techniques les plus utilisées, nous examinerons :

A. Les frais généraux non justifiés :

L'administration fiscale effectue toujours une analyse profonde du compte

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

« Frais généraux » et décèle des frais exagérés et étrangers à l'activité et à l'entreprise.

Ces pratiques sont telles que : la prise en charge des dépenses relatives au ménage du contribuable, les frais d'entretien de la maison, les frais de voiture, la note du téléphone ...etc. Les frais de la réfection de la villa personnelle sont inclus avec ceux de la transformation des locaux industriels et commerciaux de l'entreprise, une partie des meubles commerciaux achetés sont destinés à constituer le mobilier privé et la facture soulignera le caractère commercial des marchandises qui seront comptabilisées comme des dépenses. ¹¹

B. La pratique de l'amortissement :

Les amortissements sont considérés comme des charges d'exploitation, donc déductibles comme toute autre charge de l'entreprise.

Mais, pour que les amortissements soient admis en déduction, il faut que les conditions suivantes soient réalisées :

- pas d'amortissements sans dépréciation, seuls les éléments de l'actif immobilisé peuvent faire l'objet de dotations aux amortissements.
- Le bien amortissable doit appartenir réellement à l'actif de l'entreprise.
- L'amortissement est limité au prix de revient (le cumul des amortissements ne doit pas être supérieur à la valeur brute du bien).
- L'amortissement doit être effectivement comptabilisé (L'amortissement extra comptable est interdit).

Souvent, le contribuable joue sur les amortissements pour réduire sa base imposable soit :

- en appliquant un taux excessif non autorisé.
- En jouant sur la base imposable qu'il utilise en TTC alors qu'elle doit être utilisée en hors taxe.
- Déduction des amortissements de biens fictifs ou il continue à amortir un bien cédé ou totalement amorti.

Il convient de noter que ces procédés sont utilisés à titre indicatif car il existe d'autres procédés utilisés pour le même objectif.

¹¹ André MARGAIRAZ, op.cit, p.252.

2-2. La dissimulation matérielle

La forme la plus simple et la plus répandue de la fraude fiscale est la dissimulation par opération matérielle. Elle consiste en la dissimulation pure et simple de la matière imposable.

La dissimulation de la matière imposable peut être partielle comme elle peut être totale.

2-2-1. La dissimulation partielle

Dans ce genre de dissimulation, ses auteurs sont connus par l'administration fiscale, qui est en principe au courant de leurs activités, mais ce qui demeure incertain pour les services fiscaux c'est la base imposable réelle.

Cette technique de fraude consiste en la dissimulation d'une partie du patrimoine du contribuable par plusieurs méthodes qui peuvent différer d'une activité à une autre et d'une personne à une autre.

Dans le cadre de ce procédé, on peut citer quelques exemples qui sont les plus utilisés par le contribuable :

- l'achat et la vente sans factures : cette technique nécessitent l'accord des deux parties contractantes et qui ne laisse aucune trace de la transaction.
- Le non respect des normes de fabrication : c'est le cas par exemple de fabricant de limonade qui n'utilise que 80 gramme de sucre au lieu de 100 grammes, pour fabriquer un litre de limonade, les 20 grammes qui restent normalement imposable se multiplient et deviennent inconnues au fisc.
- Le transfert direct de biens mobiliers aux héritiers sans les déclarer (de main en main).

2-2-2. La dissimulation totale

Cette forme de fraude est très difficile à déceler car les fraudeurs ne sont pas connus de l'administration fiscale qui trouvent des difficultés pour collecter des recoupements les concernant cela les encourage à ne déclarer que les recettes minorées.

Il s'agit généralement d'activités occultes relevant souvent du marché informel, c'est l'ensemble des activités qui pour une raison ou une autre, sont exercées en dehors du cadre légal et réglementaire et en franchise de toute contrainte d'ordre légal ou administratif, dans le but d'obtenir un bénéfice net qui n'est pas touché par l'impôt.

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

Enfin, reste à noter que ce genre de méthodes frauduleuses cause une grande perte au trésor public, en égard à son ampleur qui croit en plus.

2-3. La dissimulation juridique

Les contribuables tendent de créer une situation juridique apparente différente de celle réelle, pour échapper à leurs obligations fiscales ou pour bénéficier d'une situation juridique plus avantageuse.

Selon GAUDMET, il s'agit « d'un maquillage d'une situation de faite derrière une situation juridique apparente moins imposée ». ¹²

Cette forme de fraude englobe :
la fausse qualification.
Les opérations fictives.

2-3-1. Fausse qualification d'une opération juridique :

Elle consiste à déguiser une situation imposable en une autre exonérée ou faiblement imposable. C'est une forme de fraude qui a pour objet de dénaturer le sens d'une opération réelle.

2-3-2. Les opérations fictives :

Le contribuable utilise ce genre d'échappatoire dans les fraudes qui touchent les taxes sur le chiffre d'affaires en utilisant les factures fictives, c'est le cas de la TVA qui est déductible et récupérable dès lors qu'elle figure sur une pièce justificative.

Il suffit donc de procurer des factures fictives pour déduire indûment les taxes, ce qui constitue une fraude.

Cette technique repose sur l'institution d'un prête-nom appelé «taxi» qui représente une firme fictive qui remet à un commerçant une facture de complaisance et reçoit un paiement simulé, qui procure à ce dernier un crédit de taxi.

La mission du « taxi » consiste à établir des factures fictives qui ne correspondent à aucune livraison réelle de marchandises à des entreprises (client).

Ce type de manœuvre démontre l'ampleur de la fraude qui devient une véritable industrie.

¹² Paul.Marie Gaudmet, précis de finances publiques, paris 1971, p.236.

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

Section 03 : causes et conséquences de la fraude fiscale

De ce qui précède, le terme générique de fraude fiscale semble recouvrir une réalité complexe et multiforme dont on ne parvient qu'imparfaitement à définir les frontières. Cet ensemble complexe de concepts et de phénomènes approchants rend difficile tant la compréhension que la mesure du phénomène. Plusieurs causes à la fraude furent avancées : l'inadaptation du système fiscal, l'existence d'une opportunité de fraude, l'antiétatisme, les mentalités, le goût du risque, la conjoncture économique, la pression fiscale ou simplement "l'appât du gain".

3-1. Causes principales de la fraude fiscale :

Il demeure incontestable que le phénomène de la fraude fiscale s'est trouvé amplifié par les insuffisances du système d'imposition. Ces insuffisances se situent principalement au niveau de la législation fiscale et au niveau de l'administration fiscale ainsi des causes qui peuvent être citées qui sont d'ordre moral, politique ou économique.

a- La législation fiscale :

- ***Technique d'imposition :***

La technique d'assiette et la technique de liquidation amènent une double incitation à la fraude. La recherche de la matière imposable se fait à partir de la déclaration.

Le contribuable est incité à dissimuler de même la liquidation de l'impôt comportant de déduction, le contribuable est incité à majorer¹³.

- ***La technique de déclaration :***

Selon cette technique, l'assiette et la liquidation de l'impôt sont faites par le contribuable lui-même et l'administration doit tenir pour valable les déclarations tant qu'elle n'a pas rassemblé d'éléments pour mettre en doute leur exactitude ou leur sincérité.

Face à cette présomption d'exactitude et de sincérité, le contribuable peut profiter et échapper à l'impôt, en se mettant par exemple dans une situation favorable, accordée par la législation pour certaines activités, et certaines catégories de contribuables dont il ne fait pas partie (les exonérations, et les réfections en matière de TVA, TAP ...).

¹³ J.C. MARTINEZ : La fraude fiscale Paris 2^{ème} édition P.26

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

• La technique de réduction :

Pour établir un tel impôt, il ne suffit plus de connaître la matière imposable et de la multiplier par un taux d'imposition, mais il faut encore opérer une série de correction, essentiellement sous forme de déduction des charges, pour atteindre une base nette réellement imposable.

Cela incite le contribuable à majorer les charges déductibles pour réduire l'assiette de l'impôt.

En ce sens, le principe apparemment inévitable de l'imposition sur une base nette est un plus puissant facteur d'incitation à la fraude d'autant plus d'ailleurs que la diversité des charges déductibles offre à chacun les possibilités de fraude adaptées à ses moyens, ses aptitudes ou ses audaces.¹⁴

b- L'administration fiscale :

L'administration fiscale, chargée d'appliquer la législation fiscale, souffre d'un certain nombre de faiblesse. On note particulièrement l'insuffisance des moyens de contrôle de l'administration.

La fiabilité des rentrées fiscales dans un système déclaratif, est tributaire de la qualité du contrôle fiscal.

Ce dernier nécessite d'énormes moyens humains, matériels et financiers pour atteindre un point qui consisterait à :

- adopter les moyens et les formes de contrôle aux enjeux exemptés ;
- moduler la fréquence de rotation des dossiers de manière à dissuader les fraudeurs les plus courageux.

Ce qu'on constate, en Algérie, est que ce fameux point d'équilibre, n'est pas atteint, malgré la disponibilité de plusieurs textes et lois fiscales régissant le contrôle fiscal tel que les articles 20, 21 concernant la vérification des déclarations, les articles 20, 43 qui expliquent la vérification de la comptabilité et les cas de rejet de comptabilité.

En effet, l'insuffisance du contrôle revient essentiellement à la disproportion entre les moyens et les tâches de l'administration fiscale, ainsi au manque d'effectif et de formation des agents du fisc...etc.

¹⁴ J.C. MARTINEZ : Op. cit. P.29

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

c- La pression fiscale :

Mr. HABIB AYADI dans son ouvrage définit la pression fiscale comme étant « la relation qui existe entre le prélèvement fiscal subi par une personne physique ou morale, un groupe fiscal ou une collectivité territoriale et le revenu dont dispose cette personne ou cette collectivité. ».¹⁵

Le prélèvement fiscal peut comprendre exclusivement les contributions à caractère fiscal comme il peut englober les prélèvements obligatoires à caractère social.

La détermination de la pression fiscale est très importante dans la mesure où plus elle est élevée, plus le système fiscal duquel elle découle incite la fraude.

Comme le précise Joseph BARTHELEM : « les gros taux tuent les totaux »¹⁶. Cette boutade traduit l'idée selon laquelle à partir d'un certain taux, le contribuable serait incité à frauder. En effet, l'impôt est ressenti par le contribuable comme une privation, un sacrifice et peut provoquer chez lui, lorsque la pression fiscale dépasse un certain seuil, un phénomène de résistance.

d- Autres causes : (indirectes)

On peut recenser d'autres explications à l'origine du phénomène de la fraude fiscale. Ces causes peuvent être d'ordre moral, politique ou économique.

- ***Les causes d'ordre moral et social :***

D'après M. GAUDMET : « la conscience fiscale est moins rigoureuse que la conscience morale ».¹⁷ L'attitude à l'égard des obligations fiscales dépend non seulement du niveau objectif du taux et de l'efficacité du système de contrôle et de sanctions mais également de la mentalité individuelle ou collective des contribuables.

L'incivisme fiscal est un élément important dans la fraude fiscale.

En effet, l'égoïsme et l'intérêt personnel chez certains contribuables prévalent sur l'intérêt général, ce qui les incite à frauder.

De ce fait, dès que l'administration fiscale ne procède pas à la vérification des déclarations de certains contribuables, l'établissement de l'impôt sur le revenu et d'autres impôts déclaratifs dépend de la bonne foi et du degré de civisme de ces contribuables.

¹⁵ HABIB AYADI , droit fiscal édition CERES 1989

¹⁶ Rapporté par M. OUVERGER « Précis de finances publiques » P. 304

¹⁷ M. OUVERGER « Précis de finances publiques » , P. 304

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

- ***Les causes d'ordre politique :***

La fraude peut exprimer dans certains cas un désaccord sur les options politiques de l'Etat. Dans les pays en voie de développement, on assiste à une absence de confiance, entre gouvernement et gouvernés qui fait que l'impôt est assimilé à une spoliation et à une privation de ressources et non à un besoin inhérent à la vie en société.

Dans le même ordre d'idées, certaines décisions politiques peuvent encourager la fraude chez les contribuables disciplinés et honnêtes surtout lorsqu'ils constatent la dette des fraudeurs définitivement et gracieusement épongée à l'occasion de l'institution d'une loi portant sur les amnisties fiscales, une telle décision suppose que le législateur était au courant de l'existence de la fraude et qu'il est prêt à pardonner les fraudeurs.

Cette attitude est causée principalement par l'absence de consensus démocratique où la population se sente « exclue de la communauté nationale délaissée et méprisée par la minorité dirigeante »¹⁸.

- ***Les causes d'ordre économique :***

La conjoncture et les variations économiques d'un pays ont un grand effet sur l'ampleur de la fraude fiscale, puisqu'elles ont un effet direct sur la situation économique des contribuables, qui guide leur attitude vis – à – vis de leurs obligations fiscales.

En effet, dans une période où l'économie est en progression, les affaires seront prospères, le contribuable réalisera un revenu élevé et il peut donc mieux supporter l'impôt, cela reste vrai à dire malgré que le taux de l'impôt progresse avec l'augmentation du revenu.

Par contre, en période de récession, le contribuable ne peut obtenir qu'un faible revenu, et sera donc incité à tenter d'éluder frauduleusement l'impôt, parce que la charge fiscale qu'il supporte dépasse sa capacité contributive, comme le recul de pouvoir d'achat et de la demande, pousse les contribuables à échapper même d'une manière illégale de l'impôt.

3-2. Conséquences de la fraude fiscale :

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

a- Au niveau national :

¹⁸ M.P.NGOSTYVATHN, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, LGDJ, Paris 1981

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

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

- réduction des dépenses publiques, ce qui affectera la croissance économique,
- recours à l'emprunt extérieur pour combler le déficit. Le service de la dette risque ainsi de peser lourd sur le trésor.

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

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

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

b- Au niveau de l'entreprise :

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

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

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

3-2-1. L'ampleur de la fraude fiscale en Algérie.

La fraude fiscale c'est un phénomène universel qui varie en fonction de l'environnement économique, de la nature et de volume des prélèvements fiscaux, du degré d'adhésion des redevables, de leur civisme fiscal et surtout de la relation existant entre l'administration fiscale et les contribuables.

Les défauts de déclaration du revenu peuvent découler de plusieurs pratiques. Soit le contribuable décide délibérément de ne pas déclarer son revenu légal, soit il aboutit à un résultat similaire car il exerce une activité professionnelle dans le secteur souterrain. Alors, comme la fraude fiscale, au sens strict, reste difficile à mesurer de manière directe, les estimations de l'économie souterraine ou du non-paiement de l'impôt sont alternativement utilisées.

Selon Hamid Zidouni, directeur de la comptabilité nationale à l'office national des statistiques (ONS) « Il est extrêmement difficile de donner une idée de l'importance du secteur informel en Algérie parce que nous manquons de données globales. C'est d'ailleurs pour cette raison que l'ONS envisage de mener une enquête auprès du secteur informel lui-même. L'enquête vise à établir le type de rapports entre les secteurs informel et formel et à donner une idée précise des productions du secteur informel. Elle comportera également un volet sociologique qui portera sur le pourquoi de l'informalité. Il ne faut pas oublier que la production d'hydrocarbures constitue la majeure partie du PIB. Il ne faut pas oublier non plus que le secteur public hors-hydrocarbures participe au PIB à près de 15%. Les études menées par la Banque mondiale n'ont d'ailleurs pas confirmé ce chiffre. Elles ont établi le poids du secteur informel autour de 25% du PIB. Plus généralement, la plupart des études dans ce domaine concluent que le secteur informel représente entre 22 et 29% du PIB.... »

Selon le conseil national économique et social (CNES), ce sont les mutations économiques et sociales qu'a connues l'Algérie qui ont favorisé cet état de fait : dérèglement des prix, lenteurs administratives et difficulté d'adaptation des administrations ont encouragé la fraude et l'évasion fiscales.

Le phénomène, difficilement quantifiable, prend plus en plus d'ampleur en dépit d'une législation qui condamne sévèrement tout contrevenant. Pourtant, les violations sont nombreuses et diversifiées: minoration de l'impôt, dissimulation d'activités et de patrimoine sont légion. Premier incriminé, le système fiscal algérien jugé de faible performance

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

comparativement aux résultats réalisés par les pays voisins, en raison de l'insuffisance de l'administration fiscale et douanière, de la forte propension à la fraude et à l'évasion à la faveur de la libéralisation du commerce extérieur, de l'accroissement de la population des contribuables, de l'importance des incitations et exonérations consenties pour la promotion des investissements et de l'incivisme fiscal. Résultat, les ressources fiscales sont faibles et ne peuvent financer les dépenses de fonctionnement de l'Etat.

Les manifestations de la fraude fiscale en Algérie sont multiples. La plus apparente est l'achat et la vente sans factures qui se traduisent par une absence de transparence à tous les niveaux du circuit. Seul palliatif, des textes plus répressifs et une action plus offensive des pouvoirs publics. Selon le rapport du CNES, entre 1999 et 2002, sur un total de 565 plaintes déposées, seules 50% ont été jugées. La durée moyenne pour le traitement de ces dossiers est estimée entre 2 ans et 3 mois.

Une situation qui ne peut qu'encourager ceux qui violent la loi. Une opération de recherche menée entre 2000 et 2001 fait ressortir que 44 milliards de dinars échappent totalement au fisc. Pour mieux organiser cette fraude, les opérateurs économiques ont de plus en plus recours à l'utilisation de prête-noms, à la location de registres du commerce et à l'établissement de procurations, achats et ventes sans facture, recours marginal au circuit bancaire....ce qui rend difficile leur identification précise et leur fiscalisation.

Le marché de l'immobilier constitue un autre axe important de fraude à travers une minoration systématique des prix et des loyers déclarés à l'occasion des différentes transactions immobilières.

Le développement des agissements frauduleux met non seulement en danger les équilibres financiers de l'Etat mais fausse également les règles de la saine concurrence entre les acteurs économiques et crée un sentiment de frustration, d'iniquité et d'injustice au sein de la population.

L'amplification et l'étendue de la fraude fiscale sous l'action conjuguée de facteurs tant endogènes qu'exogènes exige la nécessité de redéfinir aussi bien le cadre organisationnel que fonctionnel du dispositif actuel de prise en charge à même d'exercer un effet contractif sur ce phénomène.

Chapitre 01 : La fraude fiscale causes et conséquences

En effet, ces pratiques se sont accentuées à la faveur des éléments suivants :

- Un cadre institutionnel inadapté ;
- Un environnement de plus en plus contraignant ;
- Des procédures de contrôle et d'investigations rendus obsolètes ;
- Faiblesse de la contribution des institutions d'appui détentrice d'informations à caractère fiscal.

Pour y faire face, des mesures pratiques ont été prises par la Direction Générale des Impôts définissant de manière précise le dispositif opérationnel relatif aux :

- Contribuables non localisés ;
- Locations du registre de commerce ;
- Ventes et achats sans facture.

Ces mesures s'inscrivent d'abord dans une stratégie de prévention de risque de contagion des autres segments de l'économie, ensuite dans une optique d'endiguement des factures favorisant la persistance et le développement des procédés ainsi mentionnés.

Elles portent essentiellement sur :

- ⊕ Le recensement et l'établissement d'un fichier des importateurs non localisés ;
- ⊕ La définition d'actions concrètes à entreprendre ;
- ⊕ La mise en place de mesures de sauvegarde des intérêts du trésor ;
- ⊕ L'individualisation de tâche par structures (inspections polyvalentes des impôts, recette des contributions diverses,...etc.).

Dans ce cadre, un fichier national des contribuables non localisés a été créé au sein de la direction des recherches et vérifications.

Chapitre 02 :

Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Le contrôle fiscal constitue la contre partie directe d'un système fiscal déclaratif, où il fait une confiance relative aux contribuables de remplir leurs déclarations fiscales.

L'administration dispose d'un ensemble de pouvoirs regroupés sous le terme générique du « pouvoir fiscal ». Celui-ci, lui confère la possibilité de vérifier l'exactitude de l'impôt acquitté par le contribuable.

En effet, le contrôle regroupe l'ensemble des procédures qui permettent de s'assurer que les contribuables ont bien acquitté leurs obligations; et de réparer les lacunes et manquements éventuellement relevés.

Section 01 : le cadre organisationnel du control fiscal :

1-1. Différentes formes et moyens du contrôle fiscal

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

Les obligations fiscales des contribuables sont essentiellement fondées sur les déclarations qu'elles établissent et qui sont présumées exactes et sincères. Ces déclarations font périodiquement l'objet de contrôle par l'administration fiscale afin, d'en déceler les erreurs, les omissions et les insuffisances¹⁹.

1-1-1. Définition et différentes formes du contrôle.

a- définition du contrôle fiscal :

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

Le contrôle n'est pas seulement répressif, il permet également de rétablir l'imposition exacte de certains contribuables qui par, erreur auraient été "*surtaxés*".

¹⁹ Voir article 17-1, code des procédures fiscales.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Le contrôle fiscal remplit deux fonctions essentielles :

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

b- différentes formes du contrôle :

Le contrôle fiscal peut revêtir plusieurs formes suivant l'étendu des opérations de contrôle, des impôts et taxes à vérifier et les structures qui l'opèrent et selon qu'il soit réalisé en "cabinet" c'est-à-dire dans les locaux de l'administration fiscale ou "sur place" dans les locaux professionnels du contribuable vérifié. Il peut être réalisé de façon répétitive, périodique ou épisodique. Il peut également être général ou touchant seulement un impôt ou taxe particulière.

b.1- Le contrôle en cabinet :

Etant chargée directement de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et du suivi de leur situation au regard de la législation fiscale, le Centre Des Impôts qui gère les dossiers fiscaux procède régulièrement au contrôle des dossiers fiscaux suivant une périodicité et des objectifs bien définis.

Ces contrôles peuvent être sommaires. Parfois, ils sont exécutés de façon plus approfondie.

b.1.1- Le contrôle sommaire :

Le contrôle sommaire recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la rectification des erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations déposées, quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe visée. Ce mode de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux dossiers fiscaux des contribuables.

En effet, il s'agit d'un contrôle rapide et facile à exécuter ne nécessitant pas de connaissances approfondies en matière comptable ou le recours à des procédures de contrôle lourdes et fastidieuses. " Il permet, ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie. ²⁰"

²⁰ K.LASSOUAG, cours de contrôle fiscal, IEDF, année 2004.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

b.1.2- Le contrôle sur pièces :

Le contrôle sur pièce est constitué par l'ensemble des travaux de cabinet au cours desquels l'administration procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'elle détient et, le cas échéant, établit les redressements qui s'imposent.

"L'inspecteur vérificateur peut demander la présentation de la comptabilité et des pièces justificatives à même de lui permettre de s'assurer de la sincérité des chiffres d'affaires et des résultats déclarés.²¹"

b.2- Le contrôle sur place:

Comme son nom l'indique, le contrôle sur place se déroule généralement dans les locaux professionnels du contribuable et a pour but de s'assurer du respect par les contribuables de leurs obligations déclaratives et de la sincérité des déclarations fiscales et/ou comptables souscrites au cours d'une période déterminée. Il s'exerce soit sous la forme d'une vérification de comptabilité soit, sous celle d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble²².

b.2.1- La vérification de comptabilité :

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables.²³

Son but est donc de rechercher et d'évaluer la qualité de la comptabilité, suivant des conditions de fond et des conditions de formes édictées en la matière, en vue de s'assurer de la régularité des opérations inscrites.

La vérification de comptabilité concerne les personnes physiques ou morales astreintes à la tenue des documents comptables.

²¹ Art 19, code des procédures fiscales.

²² THIERIE LAMBERT, contrôle fiscal, édition, PUF, 1991, p15.

²³ Art 20-1 CPF.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

b.2.2- La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE) :

Elle fût introduite par la loi de finances pour 1992 et codifiée à l'article 21 du code des procédures fiscales.

La V.A.S.F.E est définie comme étant l'ensemble des opérations notamment de recherches et d'investigations à l'effet de déceler d'éventuels écarts entre les revenus déclarés par le contribuable (personne physique) par rapport à ceux dont il en a réellement disposé.

La V.A.S.F.E a donc pour objectifs de :

- Vérifier l'exactitude des revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu ;
- Contrôler la cohérence de ce revenu avec la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie du foyer familial²⁴.

Ces deux formes de contrôles, dans la pratique, sont souvent complémentaires en particulier dans le cas du contrôle d'une société et de ses dirigeants.

b.2.3- La vérification ponctuel de comptabilité.

Crée par l'article 22 de la loi de finances complémentaire 2008 et modifié par les articles 24 de la loi de finances 2010, 32 de la loi de finances 2012 et 26 de la loi de finances 2014 et 43 de la loi de finances 2017. Elle est codifiée à l'article 20-BIS du code des procédures fiscales.

La vérification ponctuel de comptabilité permet aux agents de l'administration fiscale de procéder à la vérification d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.

Il est également procédé à cette vérification lorsque l'administration fiscale remet en cause la sincérité des actes ou des conventions, conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales.

Lors de cette vérification, il peut être exigé des contribuables vérifiés les documents comptables et les pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons

²⁴ Art 6, code des impôts directs (cid).

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

de commande ou de livraison, inhérentes aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification. Cette vérification ne saurait, en aucun cas, donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable.

1-1-2. Les moyens de contrôle de l'administration.

La loi de finances pour 2002, ayant institué le code des procédures fiscales, a introduit de nouvelles formes d'investigations compte tenu du développement alarmant de la pratique de minorations des bases d'imposition. Il s'agit du droit d'enquête en matière de TVA devant permettre de s'assurer du respect de l'obligation de la facturation, le droit de visite qui est l'équivalent du droit de perquisition en droit pénal, le droit de communication et le droit de vérification.

a- le droit de communication :

Le droit de communication est régi par les articles 45 à 64 du code des procédures fiscales (CPF) qui habilite l'administration fiscale à la recherche de tous renseignements sur les personnes physiques ou morales susceptible de fournir des informations sur l'assiette ou le contrôle de l'impôt dû. Ce droit s'exerce sur place mais peut également s'opérer par simple correspondance.

Le droit de communication présente trois caractéristiques principales ²⁵:

- il est le pouvoir légalement reconnu d'obliger le contribuable et les tiers à lui permettre de prendre connaissance de documents en leur possession ;
- il s'agit d'une procédure unilatérale ;
- il se résume à une transmission de pièces et documents, sans qu'il soit encore procédé à la comparaison avec les écritures comptable de contribuable.

b- le droit de vérification :

Les agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur dispose d'un droit de contrôle qui les autorise à examiner les documents comptables de toute personne ayant la qualité de sujet fiscal.

²⁵ Revue de la BNA, fiscalité de l'entreprise « obligations, contrôle fiscal et contentieux », tome II, 1992, p 400.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Ce droit de vérification peut prendre deux formes :

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

c- le droit d'enquête :

Les agents des impôts peuvent utiliser une procédure d'enquête administrative dans le cadre du contrôle de la facturation de la TVA par les assujettis. Ce contrôle porte sur la comptabilité matière, les factures, les documents portant sur les opérations concernées²⁶.

Un avis d'enquête est adressé à l'assujetti avant le contrôle ou l'intervention sur place.

d- 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 lieux, en vue 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'impôt²⁷.

La conciliation entre la liberté individuelle et la légitimité de la répression de la fraude fiscale est un objectif d'équilibre de l'exercice du droit de visite.²⁸

A ce sujet, il est très important de préciser la procédure à suivre pour qu'il n'y ait pas violation du secret professionnel et portant le respect de la vie privée des personnes de leur intervention, et de procédés de fabrication.

e- le délai de reprise :

L'administration fiscale ne peut intervenir pour contrôler et corriger des insuffisances ou des omissions décelées dans les déclarations des contribuables que pendant un délai fixé par la loi.

²⁶ Art 33, CPF.

²⁷ Art 33 BIS à 38, CPF.

²⁸ THIERRY LAMBERT, contrôle fiscal, principes et pratiques, Economica, 1988, p.19.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Pour tous les impôts perçus par voie de rôle, généralement le délai de reprise est de quatre ans. Le délai de reprise ordinaire peut être prorogé de deux autres années lorsqu'il y a constatation d'une manœuvre frauduleuse²⁹.

Les exercices antérieurs sont donc couverts par une prescription.

Toute fois, les opérations antérieures au délai de reprise qui ont une incidence sur les résultats des exercices non prescrits, peuvent toutefois être vérifiées³⁰. C'est le cas particulier des déficits reportables qui ont une incidence sur les résultats des exercices non prescrits.

1-2. Les obligations du contribuable.

Les contribuables doivent respecter un ensemble d'obligations déclaratives comptables et fiscales.

1-2-1. les obligations comptables :

Les contribuables soumis au régime du réel sont astreints de disposer d'une comptabilité régulièrement tenue conformément aux lois et règlements en vigueur, notamment le code de commerce et le Système Comptable et Financier (SCF).

Les principales obligations fixées par les textes sont notamment les suivantes :

- ✚ tenir un livre journal³¹ enregistrant quotidiennement les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ces opérations ;
- ✚ opérer annuellement un inventaire des éléments actifs et passifs. celui-ci est reporté sur un livre d'inventaire ;
- ✚ établir après l'arrêté des comptes de l'exercice, un bilan et un compte de résultats, qui doivent être reproduits sur le livre d'inventaire³².

Le livre journal et le livre d'inventaire doivent être tenus chronologiquement sans blanc, ni altération d'aucune sorte, ni transport en marge. Ils sont cotés et paraphés par un juge dans la forme ordinaire. Ces livres et documents doivent être conservés pendant une durée de 10 ans³³.

²⁹ Art 39, CPF.

³⁰ Art 41, CPF.

³¹ Art 9 du code de commerce.

³² Art 10 du code de commerce

³³ Art 16 du code de commerce.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

1-2-2. les obligations fiscales :

Les contribuables sont astreints de souscrire un certain nombre de déclarations conformément à la législation fiscale.

a- la déclaration d'existence :

Toute personne morale ou physique qui désire exercer une activité commerciale industrielle ou artisanale doit avoir une position fiscale.

Une fois cette position fiscale est accordée, le contribuable doit ramener une copie de son registre de commerce, en vue de remplir une fiche spéciale pour la délivrance de son identifiant fiscal, et doit souscrire dans un délai qui ne dépasse pas les 30 jours du début de son activité, une déclaration conforme au model fournie par l'administration fiscale (déclaration d'existence) dans laquelle, il précise sa date de début d'activité.

Aussi, lorsque le contribuable possède en même temps que l'établissement principal une ou plusieurs succursales, agences ou unités, il doit souscrire pour chacune d'elle une déclaration identique auprès du Centre Des Impôts territorialement compétent dont ils relèvent.

b- Les déclarations annuelles.

Tous les imprimés et modèles de déclaration sont fournis aux contribuables par l'administration fiscale pour qu'ils soient dûment remplis et renvoyés aux Centres de Centres Des Impôts territorialement compétents dans les délais impartis.

Déclaration à souscrire avant le 30 juin de chaque année:

- Déclaration spéciale (série G 04) pour les contribuables relevant du régime du réel concernant le chiffre d'affaires réalisé durant l'exercice écoulé.
- Déclaration spéciale (série G12) pour les contribuables relevant du régime de l'évaluation forfaitaire (IFU) et concernant le chiffre d'affaires réalisé durant l'exercice écoulé.
- Déclaration (série G n°01) des revenus réalisés par les personnes physiques ou sociétés de personnes passibles à l'impôt sur le revenu global et énumérés à l'article 02 du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

- Déclaration spéciale série G29 ex 301 Bis concernant la détermination des bases versement forfaitaire (VF), impôt sur le revenu global/catégorie : salaire (IRG/S) au titre des traitements, salaires et honoraires versées aux employés.

c- La Déclaration mensuelle :

Les contribuables soumis au régime de réel sont tenus de souscrire une déclaration unique donnant lieu à un bordereau avis de versement série GN° 50 et GN°50A, des impôts perçus au comptant ou par voie de retenue à la source, cette déclaration doit être déposée avant le 20 de chaque mois au niveau de la Recette des Centres Des Impôts territorialement compétent, dont relève le contribuable, cette déclaration comporte les impôts et taxes ci-après:

- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) ;
- Le versement forfaitaire (VF);
- Droit spécifique.

1-3. Les droits et les garanties du contribuable vérifié.

Un certain nombre de garanties doivent être respectées par les vérificateurs lors de l'exécution d'une vérification comptable et fiscale (VC) ou une vérification approfondie de situation d'ensemble (VASFE).

1-3-1. information préalable et délai de préparation :

Les dispositions fiscales régissant le contrôle sur place (V.C et V.A.S.F.E) exige l'information du contribuable préalablement au commencement des investigations sur place au moyen d'un avis de vérification. Ce dernier devant faire l'objet d'une transmission par voie postale ou remis en mains propres contre accusé de réception.

L'article 20-4 du code des procédures fiscales prévoit l'octroi d'un délai de préparation au contribuable pour lui permettre de rassembler sa comptabilité. Ce délai ne doit en aucun cas être inférieur à 10 jours lorsqu'il s'agit d'une vérification de comptabilité et 15 jours en cas de VASFE (article 21-3 du CPF).

La législation fiscale en vigueur autorise les agents vérificateurs, lors d'une vérification de comptabilité, à opérer des contrôles inopinés le jour même de la remise de l'avis de vérification ou au cours de la période de préparation de dix (10) jours. Cette exception a une

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

très grande utilité, car elle permet d'effectuer des constatations matérielles de l'exploitant (inventaires physiques, nombre de machines, de salariés,...) et de l'existence et de l'état des documents comptables.

Le contrôle inopiné intervient généralement concomitamment avec la remise de l'avis de vérification au risque de perdre toute utilité pratique.

1-3-2. la faculté de se faire assister d'un conseil :

L'administration fiscale doit impérativement mentionner dans son avis de vérification que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix durant toute la période du contrôle.

Il n'y a pas de monopole professionnel de représentation des contribuables ; par conseil de son choix, la loi entend toute personne que le contribuable jugera qualifiée pour le représenter ou l'assister à l'occasion de la vérification.

1-3-3. limitation de la durée de la vérification :

La vérification de comptabilité ne peut, sous peine de nullité, s'étendre au-delà de certains délais³⁴.

Ces délais sont fixés en fonction de l'activité exercée du chiffre d'affaires déclaré et la nature de l'activité de l'entreprise.

✚ Pour les entreprises de prestation de services :

- Inférieur à quatre (3) mois lorsque le CA n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.
- Inférieur à six (6) mois lorsque le CA est supérieur à 1.000.000 DA et inférieur à 5.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

✚ Pour les autres entreprises :

- Inférieur à quatre (3) mois lorsque le CA n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.
- Inférieur à six (6) mois lorsque le CA est supérieur à 2.000.000 DA et inférieur à 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

³⁴ Art 20-5 du CPF

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification ne doit pas dépasser neuf (09). Cette durée commence à courir à compter de la date de la première intervention mentionnée sur l'avis de vérification.

Toute fois, cette limitation de la durée de vérification sur place n'est pas applicable lorsque le contribuable aurait usé de manœuvres frauduleuses ou a fourni des renseignements incomplets, inexacts ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification durant la vérification.

1-3-4. Impossibilité de renouveler une vérification :

Lorsque la vérification devient définitive (envoi d'un avis d'absence de redressements, acceptation tacite ou expresse ou réponse définitive,...) les bases retenues et notifiées ne peuvent pas faire l'objet de remise en cause par l'administration fiscale, sauf dans le cas où il a fourni de renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou a usé de manœuvres frauduleuses.

Section 02 : le control fiscal en Algérie :

2-1. structure chargées du contrôle sur place

L'administration fiscale comprend l'ensemble des organes par lesquels sont contrôlés et recouverts les divers impôts. Elle se trouve dans l'obligation de recueillir ou de contrôler les éléments nécessaires pour déterminer l'assiette de l'impôt.

Les différents services chargés du contrôle de l'impôt seront examinés en fonction de leur compétence territoriale. Ces structures sont :

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

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

2-1-1. La Division du contrôle et des Enquêtes Fiscales (DCEF) (ex direction des recherches et vérification)

A ce niveau, les services de la recherche et vérification (SRV) dépendant de la Division du contrôle et des Enquêtes Fiscales (DCEF) implantés actuellement à Alger, Oran et Constantine et qui interviennent sur l'ensemble du territoire national.

Cette direction a été créée par le décret exécutif n° 21 -252 du 06 juin 2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances.

La DCEF (ex DRV) est chargée de mener une lutte organisée contre la fraude, qui ne peut se faire sans la participation de l'ensemble des institutions et administrations, combinés à des opérations de sensibilisation favorisant le développement des relations avec les contribuables pour apporter leur adhésion aux opérations de contrôle, et l'éveil d'un civisme fiscal longtemps recherché.

La DCEF est chargée, notamment :

- de définir et de simplifier les procédures relatives au contrôle et aux enquêtes fiscales ;
- de concevoir les Stratégies de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que de leur mise en œuvre :
- d'assurer le suivi des activités de contrôle fiscal et d'en évaluer les résultats.

Elle est composée de deux (2) directions:

1- La direction du contrôle fiscale est chargée, notamment:

- de mettre en place les règles de procédures, les critères et les normes encadrant les différents contrôles fiscaux et d'arrêter le programme annuel y relatif ;
- de suivre les conditions de réalisation des contrôles et des vérifications de comptabilité des entreprises, des sociétés et des établissements assimilés ;
- de suivre les opérations de contrôle sur pièces et sur place des revenus et des patrimoines et d'en évaluer les résultats.

Elle est composée de quatre (4) sous-directions :

A. La sous-direction des normes et procédures, chargée, notamment :

- d'élaborer les normes et les paramètres relatifs l'exécution des contrôles fiscaux ;
- de normaliser, d'harmoniser et d'explicitier les procédures régissant les différentes formes de contrôle opérées ;

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

- de prendre en charge les préoccupations des services relatives aux normes et procédures de contrôle.

B. La sous-direction de la programmation, chargée, notamment :

- de définir les critères de sélection des contribuables à soumettre à la vérification de comptabilité, à la vérification Approfondie de situation fiscale d'ensemble et du contrôle sur pièces;

- de centraliser les propositions de programmation des dossiers fiscaux à la vérification de comptabilité;

- d'arrêter les programmes annuels de vérification proposés par la direction des grandes entreprises et les directions des impôts de wilayas.

C. La sous-direction du suivi du contrôle fiscale des entreprises, chargée, notamment :

- de concevoir les paramètres de sélection des dossiers à programmer au titre des contrôles sur pièces et sur place;

- d'assurer le suivi de l'exécution des programmes de vérification de comptabilité ;

- d'évaluer les résultats des actions de contrôle.

D. La sous-direction du suivi du contrôle fiscal des revenus et du patrimoine, chargée, notamment:

- de concevoir les paramètres de sélection des dossiers à vérifier en matière de contrôle sur pièces et de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, de contrôle du patrimoine des contribuables et des transactions mobilières et immobilières;

- de veiller au respect des règles de procédures, des critères et des normes encadrant les contrôles des revenus, des activités et des transactions immobilières ainsi que celles portant sur les valeurs mobilières;

- d'assurer le suivi de l'exécution des programmes de contrôle des revenus et du patrimoine et d'évaluer les résultats des actions engagées en la matière.

2- La direction de la gestion de l'information et des enquêtes fiscales. Elle est chargée, notamment :

- de coordonner, avec les autres structures de la direction générale des impôts, les missions de collecte de l'information fiscale opérées dans le cadre de l'exercice du droit de communication:

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

- de constituer les bases de données relatives aux patrimoines, aux revenus et aux activités et leur traitement et de veiller à leur mise à jour ainsi qu'à leur accessibilité par les services utilisateurs ;
- de réaliser et de suivre les enquêtes à caractère fiscal effectuées, notamment dans le cadre de l'exercice du droit d'enquête, du droit de visite et de la flagrance fiscale ;
- de définir les procédures régissant les modalités d'enclenchement des enquêtes internationales exercées dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales transnationales ;
- de prendre en charge les demandes formulées par les services, relatives aux échanges d'informations et d'assistance prévues par les conventions fiscales ;
- d'élaborer les fiches descriptives des procédés et des courants de fraude détectés à l'international, de proposer et de mettre en œuvre les mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales,

Elle est composée de quatre (4) sous-directions :

A. La sous-direction des fichiers et des bases de données, chargée, notamment:

- de constituer et d'actualiser le répertoire national des sources d'informations ;
- de définir et de coordonner les axes de recherche de l'information fiscale, dans le cadre de l'exercice du droit de communication ;
- de constituer, d'actualiser et de conserver les bases de données inhérentes aux personnes, aux activités et aux éléments patrimoniaux,

B. La sous-direction du traitement et de l'analyse de l'information fiscale, chargée, notamment :

- de procéder au traitement, à l'analyse, à la structuration de l'information collectée, en vue d'assurer une exploitation optimale des données recueillies ;
- d'élaborer les interfaces et les passerelles d'échanges d'informations ;
- de restituer pour exploitation, les informations fiscales traitées, d'en apprécier les résultats et d'en établir les situations statistiques périodiques.

C. La sous-direction des interventions et des enquêtes fiscales, chargée, notamment :

- de définir les procédures opérationnelles des interventions liées à l'exercice du droit d'enquête, du droit de visite et de la flagrance fiscale ;

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

- de coordonner avec les autres services, les axes d'intervention. Dans le cadre de l'exercice du droit d'enquête, du droit de visite ou de la flagrance fiscale ; d'analyser les conclusions des rapports d'investigations, d'en élaborer les synthèses ainsi que les fascicules méthodologiques retraçant les précédés et schémas de fraude détectés.

La direction des interventions et des enquêtes fiscales dispose de services régionaux d'investigations à compétence nationale.

D. La sous-direction de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, chargée, notamment :

- de coordonner les actions s'inscrivant dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales :
- d'harmoniser et de normaliser les techniques et procédés utilisés lors de la mise en œuvre du droit de contrôle ;
- d'assurer le suivi des inscriptions au fichier des fraudeurs, d'initier et de coordonner, avec les autres administrations et institutions publiques habilitées.

Les actions tendant à lutter contre la fraude fiscale aux niveaux national et international.

2-1-2. La direction des grandes entreprises et les centres des impôts (DGE et CDI) ⁽³⁵⁾

Dans le cadre des réformes structurelles engagées par les pouvoirs publics dont l'objectif est d'améliorer la performance de l'administration fiscale, ainsi que l'accroissement de la part de la fiscalité ordinaire la loi de finances pour 2003 a prévu :

- La création de la direction des grandes entreprises (DGE)
- le lancement des centres des impôts (CDI).

Cette stratégie de modernisation vise à améliorer la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et assurer un meilleur service et une simplification des procédures auprès de l'administration fiscale.

³⁵ Loi de finances 2003 – JO N ° 86.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

A/ La direction des grandes entreprises (DGE) :

La création d'une direction des grandes entreprises(DGE) regroupant en son sein l'ensemble des contribuables dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil de 100 millions de dinars, les entreprises étrangères, les sociétés de groupe et les sociétés pétrolières (personnes morales).

La DGE a vocation à assurer l'assiette, le recouvrement et le contrôle de l'ensemble des impôts des sociétés relevant de sa compétence à savoir les impôts pétroliers, l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS), la TVA, IRG, salaires, la TAP et le VF.

Cette structure se propose de développer un programme d'action dont la finalité est la consolidation et le renforcement des opérations engagées en matière du contrôle fiscal.

La création de la DGE implique la modernisation des procédures et développement des modules informatiques.

Les travaux de la DGE s'intègrent dans un espace unifié. Le système intégré de gestion des données permet l'accès des différentes unités, accueil et information, recouvrement, gestion, contrôle et contentieux aux données concernant un contribuable. Il doit aussi permettre le traitement automatisé des travaux de masse (telle que la détection et la relance des défaillants) ou de centralisation des opérations (tels que les arrêtés comptables).

B/ Les centres des impôts (CDI)

L'objectif de la création des CDI est l'amélioration de la gestion du contrôle des contribuables de moyenne importance relevant du régime réel d'imposition.

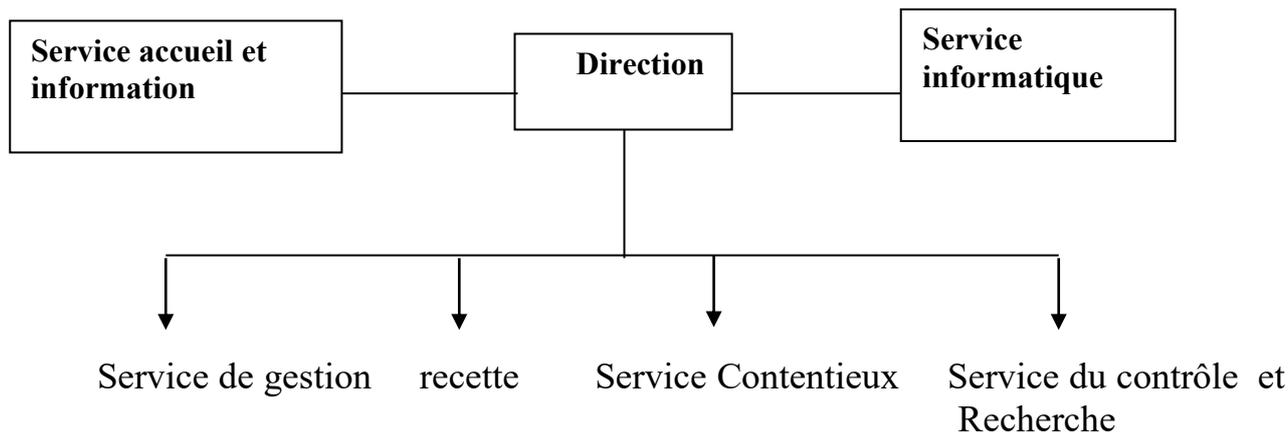
A ce titre, le CDI constitue l'unique interlocuteur fiscal pour les contribuables relevant de sa compétence toutes les fonctions opérationnelles exercées dans le passé par les inspections, les recettes, les brigades de contrôle fiscal et l'ensemble des tâches de gestion des DWI concernant la population fiscale du CDI, notamment les travaux d'immobilisation, le suivi des obligations déclaratives et de paiement, la comptabilisation des recettes, la relance des défaillants, le contrôle (y compris les vérifications de comptabilité), l'action en recouvrement, le contrôle des achats en franchise de TVA et par délégation du directeur général ; les remboursements des crédits et taxes et le contentieux. Ces fonctions sont exercées sous l'autorité du directeur du centre.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

La mission du CDI est reflétée par son organisation interne qui comprend sous l'autorité de son directeur quatre (04) subdivisions et deux (02) unités.

Organigramme d'un CDI ³⁶

Source : la direction générale des impôts- Ministère de finance.



Le Centre Des Impôts (CDI) est chargé de:

- * la gestion des dossiers fiscaux des entreprises suivies au régime du réel non éligibles à la direction des grandes entreprises (D.G.E) ainsi que l'ensemble des professions libérales.
- * la tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des sociétés et autres personnes morales au titre des revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S);
- * la tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables soumis au régime du réel d'imposition au titre des revenus catégoriels des bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C) ;
- * l'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction.
- * la prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- * opérations matérielles de paiement et de recettes et au dégagement des espèces;
- * l'arrêt d'écritures et de la centralisation de la remise des valeurs;
- * la recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales et du contrôle des déclarations;
- * l'élaboration et de la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès

³⁶ Site de la direction générale des impôts- Ministère de finance.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

des contribuables et de l'évaluation de leurs résultats ;

*l'instruction et du traitement des réclamations;

*suivi du contentieux administratif et judiciaire;

*remboursement des crédits de taxe ;

*assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables ;

* la prise en charge des formalités administratives liées à l'assiette notamment celles relatives à la création d'entreprises et à la modification de leurs statuts;

*organisation et de la gestion des rendez-vous ;

* la diffusion des informations et des avis en direction des contribuables relevant du centre des impôts.

Le centre des impôts comprend trois (03) services principaux, une recette et deux services.

1. Le service principal de gestion, est chargé de:

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

- la validation et la présentation au chef de centre, pour homologation, des rôles et titres de recettes, en sa qualité de délégué du directeur des impôts de wilaya;

-la proposition d'inscription des contribuables au contrôle sur pièces et/ou à la vérification de comptabilité;

- l'établissement des rapports périodiques, la consolidation des statistiques, la préparation des plans d'actions, l'organisation et harmonisation des travaux avec les autres services. Il gère:

a) le service de la fiscalité du secteur industriel;

b) e service de la fiscalité du secteur du bâtiment et des travaux publics;

c) le service de la fiscalité du secteur commercial;

d) le service de la fiscalité du secteur des prestations de services;

e) le service de la fiscalité du secteur des professions libérales.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

2. Le service principal du contrôle et de la recherche, est chargé de:

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

a) Le service des fichiers et recoupements, est chargé de :

- la constitution et la gestion du répertoire de sources locales d'informations et renseignements intéressant l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt;
- la centralisation, le stockage et la restitution pour exploitation des données recueillies par les services concernés;
- la prise en charge des demandes d'identification des contribuables.

b) Le service de la recherche de la matière imposable, fonctionnant en brigades, est chargé de:

- l'établissement d'un programme périodique de recherche des informations fiscales au titre de la mise en œuvre du droit de communication ;
- la proposition d'inscription de contribuables au contrôle sur pièces et sur place, sur la base des informations et renseignements recueillis.

c) Le service des interventions, fonctionnant en brigades, est chargé de:

- la programmation et la réalisation d'interventions au titre de la mise en œuvre du droit d'enquête et du droit de visite, des contrôles à la circulation et, d'effectuer sur place tous constats nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt;
- la proposition de contribuables à la vérification de comptabilité ou au contrôle sur pièces, sur la base des informations et renseignements recueillis.

d) Le service du contrôle, fonctionnant en brigades, est chargé de:

- la réalisation des programmes de contrôle sur pièces et sur place;
- l'établissement des situations statistiques périodiques relatives à l'état d'exécution des programmes de contrôle et d'en évaluer le rendement.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

3. Le service principal du contentieux, est chargé de:

- l'instruction de tout recours contentieux et gracieux adressé au centre des impôts et découlant d'impositions, majorations, amendes ou pénalités opérées par ce dernier ainsi que les demandes de remboursement de précomptes-TVA;
- le suivi des affaires contentieuses portées devant les instances judiciaires.

Il gère:

a) Le service des réclamations est chargé de:

- l'instruction des recours préalables tendant à l'annulation ou à la réduction des impositions, majorations et pénalités contestées et/ou à la restitution d'impôts, taxes ou droits payés à la suite de déclarations souscrites, de versements spontanés ou de retenues à la source opérés;
- l'instruction des demandes relatives au remboursement de précomptes TVA;
- l'instruction des recours préalables tendant à la contestation d'actes de poursuites ou de procédures Y relatives ou à la revendication d'objets saisis;
- le traitement du contentieux de recouvrement.

b) Le service des commissions de recours et du contentieux judiciaire, est chargé de:

- l'instruction des recours relevant de la compétence des commissions de recours des impôts directs et de TVA et des commissions de recours gracieux;
- le suivi, en relation avec le service concerné de la direction des impôts de wilaya, des recours et plaintes portées devant les instances judiciaires.

c) Le service des notifications et de l'ordonnancement, est chargé notamment:

- de notifier aux contribuables et aux services concernés, les décisions prononcées au titre des différents types de recours;
- d'ordonner les annulations et les réductions accordées et établir les certificats y relatifs;
- d'établir et communiquer aux services concernés, pour prise en charge, les productions statistiques périodiques relatives au traitement du contentieux.

4. La recette, est chargée de:

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

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

- mettre en œuvre les mesures prévues par la législation et la réglementation en vigueur relatives au recouvrement forcé de l'impôt;
- tenir une comptabilité conforme aux règles de la comptabilité publique et présenter à la Cour des comptes, les comptes de gestion établis.

Elle gère:

- le service de la caisse ;
- le service de la comptabilité ;
- le service des poursuites.

Le service des poursuites fonctionne en brigades.

5. Le service d'accueil et d'information, est chargé de:

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

6. Le service de l'informatique et des moyens, est chargé de :

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

2-1-3. La sous- direction du contrôle fiscal (S/DCF)

La sous direction du contrôle fiscal est chargée de la recherche de la matière imposable et des vérifications fiscales puisque elle exécute des programmes de vérification.

A cet effet, la S/DCF se compose de trois (03) bureaux : ³⁷

- 1- bureau de la recherche de la matière imposable.
- 2- bureau des fichiers et des recoupements.
- 3- bureau des vérifications des comptabilités et des contrôles des évaluations.

³⁷Arrête du 30 avril 1991 par décret exécutif n°91-60du 23 février 1991.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

a- le bureau de la recherche de la matière imposable :

Le rôle de ce bureau est de constituer le fichier des collectivités, administration, organismes, entreprises et personnes susceptibles de détenir des informations pouvant intéresser l'assiette ou le recouvrement de l'impôt.

Il a pour rôle également de programmer les interventions devant être réalisée directement par le bureau chargé de service des recouvrements.

b- le bureau des fichiers et recoupements :

Ce bureau est chargé de :

- l'établissement des fichiers individuels des contribuables.
- La centralisation de l'information fiscale.

Il a pour rôle aussi la conservation des liasses des actes soumis à la formalité d'enregistrement et de la gestion du fichier de l'enregistrement, l'établissement des bulletins de recoupement individuel à partir des listes clients. En cas d'insuffisance des renseignements dans ces listes ou dans les relevés de recoupement, notamment pour dissimuler de fausses ventes en gros, ce bureau doit envoyer des demandes de compléments de renseignements à la source d'information.

c- le bureau de vérification de comptabilité et des contrôles des évaluations :

Ce bureau a pour vocation de constituer et de gérer le fichier des entreprises et des personnes physiques susceptibles de faire l'objet d'une vérification ou d'un contrôle approfondi de leur situation fiscale. Il est chargé notamment :

- de proposer les affaires à vérifier annuellement.
- De suivre la réalisation du programme de vérification dans les délais impartis.
- De suivre et de contrôler le travail des brigades de vérification.
- De programmer les contrôles des prix décelés en matière de transactions immobilières ou mobilières ainsi que le contrôle de tous les actes assujettis à la formalité de l'enregistrement.

Il semble important de signaler que la DIW peut procéder à la vérification territoriale indépendamment de leurs régimes juridiques et quelque soit l'importance de leur chiffre d'affaires.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

2-2. Etablissement du programme de vérification.

La programmation de contribuables en vérification obéit à des règles de procédure et à des critères de sélection définis par l'administration centrale.

L'établissement de ces programmes et le suivi du rythme de leur exécution font l'objet également d'un suivi tant par les Directions régionales que par les services centraux de la D.G.I.

2-2-1. Procédures d'établissement du programme.

L'établissement de la liste des contribuables pouvant faire l'objet d'une vérification est une opération décentralisée dévolue à la Direction des impôts de wilaya qui est à même de déceler les contribuables pas ou peu respectueux de leurs obligations fiscales.

Pour l'établissement de ce programme, les chefs des Centres Des Impôts doivent ; chaque fin d'année, transmettre des propositions à cet effet à la sous - direction du contrôle fiscal de wilaya.

Le directeur des impôts de wilaya concerné, en concertation avec la Sous Direction du contrôle fiscal notamment, arrête la liste définitive compte tenu d'une part, des critères de sélection et des orientations des services centraux et d'autre part, des capacités de réalisation.

Après examen et analyse des différentes propositions d'inscription au programme de contrôle au titre des vérifications de comptabilité ou de VASFE, l'administration centrale (la Division du Contrôle et des Enquêtes fiscales ex Direction des Recherches et Vérification) arrête le programme définitif annuel devant être exécuté par les structures chargés du contrôle.

Toutefois, l'administration centrale peut demander à tout moment l'inscription d'un contribuable en priorité en vérification de comptabilité ou de situation personnelle en hors programme compte tenu de renseignements ou d'informations particulières en sa possession ou parvenus aux services.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

2-2-2. Critères de sélection :

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

Ces critères de sélection sont généralement les suivantes :

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

A. Critère se rapportant à l'importance des entreprises à vérifier

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

- l'importance du chiffre d'affaires déclaré au cours des deux dernières années sachant que les contribuables les plus importants doivent être vérifiés en priorité.
- La répétition du résultat déficitaire et des bénéfices très faibles par rapport à l'importance du CA déclaré et à la nature de l'activité exercée.
- La faiblesse de la marge brute par rapport aux marges habituellement pratiquées.
- La fluctuation trop importante des chiffres d'affaires et des résultats déclarés sur une période de trois à quatre années.
- La masse salariale jugée trop importante par rapport aux normes de l'activité exercée.
- Train de vie des contribuables incompatibles avec les revenus déclarés.
- Des activités présentant de fortes présomptions de fraude et ou les opportunités de fraudes sont élevées (les professions libérales ; les prestataires de services, les activités de gros... etc.);
- Des activités monopolistiques et non concurrencées par les produits d'importation ;
- Des dossiers fiscaux de contribuables comportant des erreurs et omissions graves décelées lors de contrôles en cabinet mais ne pouvant être convenablement appréhendés qu'à travers la mise en œuvre d'un contrôle sur place.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

B. Critères géographiques :

Le programme de vérification couvre rationnellement l'ensemble du territoire de la wilaya, tout en donnant la priorité aux activités présentant une forte présomption de fraude.

C. Critère d'activité :

L'action du contrôle fiscal convient en premier lieu au secteur et catégories d'activités réputés porteurs de fraude fiscale et aux secteurs d'activités qui ne sont pas directement touchés.

2-2-3. Objectifs quantitatifs et qualitatifs :

Outre l'aspect dissuasif principalement assigné au contrôle fiscal, il constitue également une source non négligeable de recettes additionnelles au profit du budget de l'État et des collectivités locales.

Aussi, pour rentabiliser au maximum cette structure, des objectifs annuels en nombre d'affaires à vérifier sont transmis chaque début d'année aux directions des impôts de wilaya.

Dans ce cadre, chaque équipe de vérificateur doit réaliser, au minimum, sept (07) affaires par an tenant compte toutefois de la spécificité de certains dossiers qui exigent plus de temps. Au cas où ces objectifs ne seraient pas atteints, des justifications seront demandées des services défaillants. Au besoin, des sanctions peuvent être prononcées à l'encontre des vérificateurs qui n'ont pas réalisé des résultats probants.

2-3. L'efficacité des contrôles fiscaux.

Le renforcement de la qualité du contrôle fiscal sous toutes ses formes constitue un axe prioritaire du dispositif initié par la direction générale des impôts dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale et ce afin d'assurer le bon fonctionnement de notre système déclaratif.

La création de la direction des recherches et vérifications en 1998 appelée en 2021 Division du Contrôle et Enquêtes Fiscales constitue une étape importante dans l'adaptation des instruments et des moyens d'action de la DGI aux réalités nées des réformes économiques engagées dans le pays.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Les instruments opérationnels créés à cet effet sont les services de recherches et vérifications (SRV), implantés à Alger, Oran, Constantine dont les brigades de vérificateurs disposent des compétences nécessaires en vue de procéder à des investigations et des contrôles en tout point du territoire national.

Le domaine d'intervention de ces services est constitué par les redevables importants en termes de niveau d'activité, particulièrement dans les secteurs à forte propension de fraude (importation- commerce en gros- activités de production à forte rentabilité...).

A cet effet, il est important de mettre en œuvre une série d'actions visant le renforcement du dispositif du contrôle fiscal actuel afin de ne pas perdre de vue l'intérêt qui s'attache à la qualité de service qui doit en substance faciliter le respect des obligations fiscales des contribuables de bonne foi, En effet, il y a nécessité d'adapter le dispositif de contrôle actuel qui doit s'inscrire dans le processus de réformes entreprises par la DGI. Ces actions de renforcements du dispositif de contrôle fiscal peuvent se résumer comme suit :

2-3-1. La déconcentration de la programmation des contrôles :

Le circuit de la programmation actuel est relativement long dès lors qu'il traverse plusieurs étapes, de l'inspection des impôts, à la DIW, à la DRI jusqu' à la DCEF (DRV) qui le confectionne et l'autorise, une situation qui ne garanti pas une réaction efficace face au développement rapide du phénomène de la fraude.

Il s'agit en effet, d'opter pour une refonte du montage de la programmation du contrôle fiscal en privilégiant sa déconcentration qui s'avère l'une des clefs de réussite de la gestion moderne, et de requalifier les missions respectives en la matière, de la DIW et de la DRI en fonction de l'importance des contribuables à contrôler.

Aussi, l'élaboration des programmes de contrôle implique la participation des agents concernés par son exécution ainsi que les receveurs des impôts qui peuvent avoir une nette appréciation sur les contribuables à vérifier.

2-3-2. Le retour à la vérification en binôme :

L'expérience individuelle d'un vérificateur a toute son importance, mais livré à lui-même sur le terrain, il peut éprouver des difficultés à résoudre certains problèmes notamment lors des contrôles des grandes entreprises. Devant une telle situation, sa compétence en matière de l'application des règles fiscale peut être mise en doute, une situation qui peut compromettre l'image et la crédibilité de l'administration fiscale.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

2-3-3. L'intégration de l'outil informatique pour optimiser la gestion du contrôle fiscal :

l'informatisation des sévices fiscaux notamment ceux chargés du contrôle fiscal doit constituer un axe stratégique du plan de réforme entrepris par la DGI dans la mesure où il permet de renforcer les capacités de l'administration pour contrôler et faire face aux pratiques malveillantes et aux insuffisances et anomalies pouvant caractériser les comptabilités tenues au moyen de l'outil informatique (comptabilités informatisées). C'est ainsi que l'informatisation facilitera ;

- la détection de certains types de fraudes.
- la collecte en temps réel des informations par le réseau informatique.
- parvenir à la traçabilité de l'information.
- constituer un système d'appui dans la sélection des redevables à soumettre au contrôle.
- la circulation et l'échange rapide des informations entre les services fiscaux.

2-3-4. L'obligation d'un logiciel normalisé au niveau des entreprises détenant une comptabilité informatisée :

Les entreprises tenant leurs comptabilités au moyen de l'outil informatique introduit au niveau de leurs applications des fonctions qui répondent à leurs seules préoccupations de façon à rendre parfois permissives certaines opérations qui ne le sont pas du point de vu fiscal.

Il s'agit donc pour l'administration fiscale de mettre un terme à l'utilisation désordonnée du logiciel.

En effet, pour palier aux difficultés que peuvent rencontrer les vérificateurs pour le contrôle de ces entreprises, l'administration fiscale doit, à l'image de beaucoup de pays, imposer par voie légale ou réglementaire un logiciel normalisé ayant pour avantage de comporter une transparence facilitant le repérage des fraudes.

2-3-5. La sensibilisation des juridictions répressives aux questions liées à la fraude fiscale :

Les délits liés à la fraude fiscale constatés à la suite d'un contrôle fiscal, devraient en principe être instruits au niveau des juridictions, pour que des sanctions pénales puissent être infligées aux contribuables fraudeurs en fonction de la gravité des faits constatés.

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

Ainsi, une politique de sensibilisation des magistrats doit être mise en œuvre et passe par le renforcement de leur formation au droit fiscale et à des questions liées à la fiscalité par l'organisation de cycles de formation spécialisés, de séminaires et de journées d'études.

Par ailleurs, la réalisation d'un guide traitant de la fraude fiscale, retraçant les évolutions de la législation et de la jurisprudence sera d'une grande importance pour les magistrats.

2-3-6. Améliorer la communication institutionnelle avec les contribuables

La communication institutionnelle de la DGI, mais également des responsables chargés de la fiscalité, repose quasi exclusivement sur le rendement des actions contrôlé.

S'agissant d'une relation individuelle entre le vérificateur et le chef d'entreprise, des améliorations sont possibles, même si la tension entre le contrôleur et le contrôlé est pour une part inhérente à l'exercice du contrôle.

Il existe au sein de la DGI une charte des droits et obligations du contribuable vérifié. La remise de ce document lors de la vérification est une condition formelle de validité du contrôle, rappelle quelques vérités essentielles et notamment que la vérification repose avant tout sur le dialogue.

Il est souhaitable que la partie relative au contrôle fiscal des entreprises soit disjointe pour être fondue avec la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, réécrite dans un style mieux adapté à la cible.

Enfin, des mesures techniques doivent appuyer l'effort de communication auprès des contribuables afin de renforcer l'acceptation du contrôle.

2-3-7. L'adaptation de la formation des agents vérificateurs :

Pour préserver la confiance des contribuables et obtenir les résultats recherchés, l'administration fiscale doit veiller à ce que ses agents aient les compétences, les connaissances et les moyens nécessaires à l'accomplissement de leur mission.

En effet, le traitement de certaines questions liées notamment au contrôle fiscal, exigent des formations spécialisée, et une adaptation continues des compétences compte tenue des évolutions touchant à la fois aux questions fiscale et juridico-économiques.

Ainsi, et en premier lieu, il est souhaitable que les entreprises ou leurs représentants institutionnels soient associés à des enseignements et puissent être consultés, à titre d'experts, par la DGI, sur certains enseignements de leurs domaines. Aussi, il serait par exemple dans l'intérêt de tous qu'un responsable fiscal d'une grande entreprise vienne exposer, en liaison

Chapitre 02: le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude fiscale

avec les enseignants de la DGI, des éléments relatifs aux prix de transfert ou à la fiscalité internationale.

De la même manière, il serait souhaitable, chaque fois que faire se peut, d'associer des praticiens issus du monde de l'entreprise aux stages de formation continue.

Un soin particulier doit être porté aux nombreux documents administratifs relatifs au contrôle fiscal.

Il existe en outre des guides de la vérification édités par la DGI et mis à la disposition des vérificateurs via l'intranet de la DGI.

Ces documents ont un caractère technique très marqué mais n'abordent pas la gestion de la relation nouée à l'occasion du contrôle. La DGI doit de ce fait définir ce que recouvre, sur le plan relationnel, la notion de « bonne pratique de la vérification », et d'expliquer de façon claire, le comportement qu'attend l'administration de ses vérificateurs dans leurs relations avec le contribuable.

La constitution de ce référentiel du comportement attendu par l'administration, auquel des représentants du monde de l'entreprise pourraient être utilement associés, permettrait de définir la notion de « bon vérificateur » et celle afférente au « bon comportement ». L'appréciation du collaborateur pourra ainsi porter non seulement sur son bagage technique et sur les connaissances qui lui permettent de détecter et de réprimer les manquements aux obligations fiscales, mais aussi sur sa capacité à faire face et à gérer la relation avec l'utilisateur, y compris dans un contexte de tension.

Chapitre 03 :

Etude de cas de vérification de comptabilité

(Etude du cas pratique)

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

ETUDE DU CAS PRATIQUE

Comme nous l'avons constaté durant notre étude, la fraude fiscale cause d'innombrables préjudices à l'Etat que ce soit sur le plan économique, social ou financier.

Donc, c'est un mal qu'il faut absolument combattre, c'est pourquoi l'important, ce n'est pas seulement de diagnostiquer la maladie, de trouver les causes et les conséquences de son développement, mais également les remèdes et les moyens qui nous permettront d'éliminer son développement ou du moins limiter son action.

De ce fait, l'administration fiscale procède régulièrement à l'exercice du contrôle fiscal à travers un certain nombre d'opérations et de procédures qui demeurent jusque-là insuffisantes du fait de la persistance du phénomène de la fraude fiscale.

Ainsi, et au terme de notre étude, il nous a semblé important d'élaborer une étude pratique pour donner plus d'éclaircissements aux éléments étudiés précédemment notamment celles relatives aux modalités d'exécution d'une vérification de comptabilité.

Il s'agit en effet d'une analyse des procédures et modalités de vérification de la comptabilité d'une EURL « X ».

- Le déroulement de la vérification se résume comme suit :

A. Envoi de l'avis de vérification :

Les vérificateurs ont remis en mains propres du contribuable, un avis de vérification N°177 du 14/06/2021, contre accusé de réception indiquant la date et l'heure de la dite intervention, accompagné d'une charte indiquant les droits et garanties des contribuables, ainsi que leurs obligations vis-à-vis de l'administration fiscale.

B. Notification de redressements suite à la vérification de la comptabilité

Une notification initiale n° 652/2021 du 21/12/2021 a été remise en mains propres contre accusé de réception en date du 23/12/2021; dont nous communiquons les résultats concernant les bases d'impositions retenues par le service en matière d'impôts et taxes auxquels l'entreprise EURL « X » TRAVAUX DE CONSTRUCTION est assujettie au titre des exercices 2017 à 2020 inclus. Après étude et examen des points portés dans les observations de l'entreprise suite à un PV d'anomalies envoyé le 10/11/2021, les vérificateurs ont exposé à l'entreprise leurs conclusions primitive, la notification initiale est rédigée comme suit :

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :

L'entreprise est constituée sous forme d'une EURL selon acte établi par devant maître MBAREK GHARBI notaire, en date du 18/10/2005 avec un capital social de : 1 000 000 DA sous la dénomination « X TRAVAUX DE CONSTRUCTION ».

- En date du 26/09/2007, son capital a été augmenté pour atteindre 26 362 000 DA
- En date du 09/12/2010, son capital a été augmenté pour atteindre 55 000 000 DA
- En date du 27/12/2012, son capital a été augmenté pour atteindre 100 700 000 DA
- En date du 27/10/2017, son capital a été augmenté pour atteindre 250 000 000 DA
- En date du 15/12/2019, son capital a été augmenté pour atteindre 400 000 000 DA
- Son siège est situé à Cité X.
- Elle est constituée d'un (01) associé.
- Son activité principale est ETPH/TCE, fabrication de panneaux sandwich et béton.
- Son activité secondaire est la Promotion Immobilière.
- Elle a débuté son activité en date du : 29/10/2005.

POSITION FISCALE :

De par la nature des activités exercées « Promotion immobilière, ETPH/TCE, Fabrication de béton et panneaux sandwich » et la forme juridique de la société « EURL », elle est soumise aux impôts et taxes suivants :

- TAP conformément à l'article 217 du CID
- TVA conformément à l'article 2 du C/TCA
- IBS conformément à l'article 135 du CID
- IRG/salaires conformément aux articles 66 et 75 du CID
- IRG/RCM conformément à l'article 45 du CID
- D.T conformément à l'article 100 du C/ TIMBRE.
- Taxe d'apprentissage et taxe de formation professionnelle conformément aux décret exécutif n° 09-262 du 24 août 2009 modifiant et complétant le décret exécutif n° 98-149 du 13 mai 1998 fixant les conditions et modalités d'application des articles 55 et 56 de la loi n° 97-02 du 31 décembre 1997 portant loi de finances pour 1998 relatifs respectivement à la taxe de formation professionnelle continue et à la taxe d'apprentissage (article 79 et 80 de la loi des finances pour 2017).

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

PROCEDURE :

- Avis de vérification N°177 du 14/06/2021 remis en mains propres contre accusé de réception le 15/06/2021, accompagné de la charte du contribuable vérifié.
- Demande de domiciliation des travaux de vérification au niveau des bureaux de l'administration reçue en date du 30/06/2021.
- La date d'intervention a été fixée pour le 28/06/2021.
- Documents comptables reçus au niveau des bureaux de la Brigade contre décharge en date du 07/07/2021 pour les exercices 2017 à 2020.
- PV d'anomalies envoyé le 10/11/2021, concernant les exercices de 2017 à 2020.
- Des justifications ont été envoyées par mail et des réponses verbales nous ont été adressées par vos soins.

A l'issue de cette vérification, celle-ci modifie dans les conditions qui suivent les bases imposables précédemment retenues en matière des impôts et taxes auxquels l'entreprise est assujettie durant les exercices 2017 à 2020.

I. COMPTABILITE :

L'examen de la comptabilité a fait ressortir ce qui suit :

En la forme :

La comptabilité est tenue conformément à la réglementation comptable en vigueur (articles 20,21 et 23 de la loi n°07/11 du 29/11/2007 portant Système Comptable Financier), et au Code de Commerce dans ses articles 09 et 11.

- Le journal général est côté et paraphé sous le n°1278 en date du 22/10/2018 ; il comporte les écritures comptables des exercices 2002 à 2019.
- Le livre d'inventaire est côté et paraphé sous le n°1092 en date du 04/09/2006 ; il comporte les écritures comptables des exercices 2005 à 2020.
- Le livre de paie de l'activité est côté et paraphé par le tribunal de Sétif sous le n° 300 du 08/08/2017. il comporte les écritures comptables des exercices 2017 à 2021.

Dans le fond :

Certaines anomalies comptables et fiscales sont constatées :

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

Exercice 2017 :

1. -Dédution de TVA à tort il s'agit de :
 - Facture N°630 du 26/10/2015 montant HT : 326 173 DA TVA 61 973 DA déduite sur G50 du mois de MARS 2017 non admise en déduction selon l'article 30 du CTCA.
 - Facture N°467 du 10/11/2015 montant HT : 182 526 TVA 34 680 DA déduite sur G50 du mois d'AVRIL 2017 non admise en déduction selon l'article 30 du CTCA.
 - Facture non comptabilisé N°80 du 13/04/2017 montant HT 2 752 309 DA TVA 247 707 déduite sur G50 du mois d'AVRIL 2017.
 - Double déduction de TVA sur Facture N°47 du 25/03/2017 montant HT 5 046 713 DA TVA 958 875 DA déduite sur G50 du mois d'AVRIL et mois de MARS 2017.
2. Charges non liées à l'exploitation et non admise en déduction il s'agit de :
 - Facture N° 178 hotel zidane sise à sétif le 03/04/2017 montant TTC 200 000DA « sans identification des personne pris en charges »
3. L'exploitation des renseignements parvenus au service nous a permis de constater une différence entre les achats déclarés et ceux recoupés auprès de la SARL AQUA DISTRIBUTION. « **tableau N°01** »

Renseignement recueillis auprès de	Total des achats recoupés HT	Total des achats déclarés	Différence constatée
SARL AQUA DISTRIBUTION	12 291 027	9 758 633	2 532 394

Un coefficient de 1,33 sera appliqué sur la différence dégagé soit : $2\,532\,394 * 1,33 = 3\,368\,084$ DA.

NB/ Le coefficient est dégagé du rapport vente de travaux déclarées sur les consommations déclarées : $796\,462\,558/600\,247\,430=1,33$

4. Le suivi du compte 645 « AUTRES IMPOTS ET TAXES » montre que vous avez déduit sur le bénéfice de 2017 :
 - des charges concernant L'IRG/IRCM sur dividende de 30 000 000 DA distribués sur le bénéfice de 2016 constaté le 29/06/2017, le service réintègre le montant de 3 000 000 DA au bénéfice de l'exercice de 2017.
5. Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

taux de 2% conformément à l'article 2017 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

$$\begin{aligned} \text{CA PROMOTION} &= \text{VENTE DE LOCAUX} + \text{VENTE DE BUREAU DE SERVICE} \\ &= 42\,495\,798 + 40\,285\,714 = 82\,781\,513 \text{ DA} \end{aligned}$$

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

$$\text{Droits TAP dus} = 82\,781\,513 * 2\% = 1\,655\,630 \text{ DA}$$

$$\text{Droits payé TAP} = 1\,028\,767 \text{ DA}$$

Soit une différence de 626 863 DA à rappeler

Exercice 2018 :

1- Comptabilisation d'achats sans factures justificatives il s'agit de -double comptabilisation facture d'achat n°46931 du 23/04/2018 SPA SCAEK montant HT 112 974 DA tva 21 465 DA déduite le mois de mai et juillet 2018.

2- Le suivi du compte 645 « AUTRES IMPOTS ET TAXES » montre que vous avez déduit sur le bénéfice de 2017 :

- l'IRG/RCM 2017/2018 « distribution sur bénéfice de 2016 » montant 1 500 000 DA le 01/01/2018.

La réintégration est opérée sur le bénéfice de 2018.

3- Non respect des dispositions de l'article 150/1 du CIDTA, ce qui entraîne l'application d'un taux IBS de 26%, la situation se présente comme suit :

$$\text{Droits IBS du} = 113\,375\,000 * 26\% = 29\,477\,500 \text{ DA}$$

$$\text{Droits IBS payés} = 20\,969\,626 \text{ DA}$$

$$\text{Excédent de versement reconnu} = 2\,977\,513 \text{ DA}$$

Soit une différence à rappeler de 5 530 361 DA

4. Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au taux de 2% conformément à l'article 2017 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

$$\begin{aligned} \text{CA PROMOTION} &= \text{VENTE DE LOCAUX} + \text{VENTE DE BUREAU DE SERVICE} \\ &= 5\,571\,428 + 27\,357\,983 = 32\,929\,411 \text{ DA} \end{aligned}$$

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

$$\text{Droits TAP Dus} = 32\,929\,411 * 2\% = 658\,588 \text{ DA}$$

$$\text{Droits payé TAP} = 409\,23 \text{ DA}$$

Soit une différence de 249 357 à rappeler

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

Exercice 2019 :

- 1- Encaissement recoupé en 2019 auprès de la SARL SLIMZEG GRANDS TRAVAUX non déclaré montant TTC 4 154 486 DA. Le montant HT est de 3 491 165 DA.
- 2- respect des dispositions de l'article 150/1 du CIDTA, ce qui entraîne l'application d'un taux IBS de 26%, la situation se présente comme suit :
 - Droits IBS dus 26% = $183\,211\,068 * 26\% + 10\,000 = 47\,644\,878$ DA
 - Droits IBS payés = 42 081 780 DA

Soit une différence à rappeler de 5 563 098 DA

3. Le Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au taux de 2% conformément à l'article 2017 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

CA PROMOTION =VENTE DE LOCAUX+VENTE DE BUREAU DE SERVICE

$$=9\,121\,008 + 8\,248\,739 = 17\,369\,747 \text{ DA}$$

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

$$\text{Droits TAP dus} = 17\,369\,747 * 2\% = 347\,394 \text{ DA}$$

$$\text{Droits payé TAP} = 219\,640 \text{ DA}$$

Soit une différence de 127 753 à rappeler

Exercice 2020 :

1. Double comptabilisation d'achat il s'agit de :
 - Facture n°69662 du 29/08/2020 SPA SCAEK montant 108 455 DA TVA 20 606
2. Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au taux de 2% conformément à l'article 2017 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

CA PROMOTION =VENTE DE LOCAUX+VENTE DE BUREAU DE SERVICE

$$=9\,831\,932 + 84\,070\,737 = 93\,902\,669 \text{ DA}$$

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

$$\text{Droits dus} = 93\,902\,669 * 2\% = 1\,878\,053 \text{ DA}$$

$$\text{Droits payé TAP} = 1\,408\,540 \text{ DA}$$

Soit une différence de 469 513 à rappeler

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

3. le rapprochement entre CA production déclaré sur bilan et celui déclaré sur G50 montre une discordance non déclaré en matière TAP et TVA, le détail comme suit :

692 202 751 - 691 131 748 = 1 071 003 DA une différence dégagée sur production de béton mois de septembre (CA non déclaré sur G50).

Remarque : il ya lieu de signaler le manquement de l'entreprise par rapport au respect de la loi 11-04 du 17/02/2011 régissant la promotion immobilière.

En effet, dans son article 16, la dite loi exige de l'entreprise à recourir au service d'un entrepreneur pour la réalisation des projets immobiliers et la relation entre les deux parties serait établie par un contrat.

De ce qui précède, la comptabilité est jugée régulière en la forme et acceptable dans le fond.

La méthode contradictoire est suivie pour la détermination des nouvelles bases d'impositions lesquelles sont communiqués conformément aux dispositions de l'article 42 du code des procédures fiscales(CPF).

Toutefois l'administration se réserve le droit de reprendre ces impositions en cas d'existence d'éléments nouveaux et ce conformément à l'article 20- 08 du CPF.

II. CHIFFRES D'AFFAIRES (CA) :

1) Chiffres d'affaires « facturation »: « tableau n°02 »

Le chiffre d'affaires facturé déclaré pour 2017 est augmenté du CA non déclaré dégager au point n°03 de 2017. La situation se présente comme suit : « tableau N°02 »

libellé	2017	2018	2019	2020
CA facturé déclaré ou imposé(1)	810 305 490	1 228 350 221	1 438 519 133	1 809 808 796
CA facturé non Déclaré (point n°03)	3 368 084	-		
CA reconstitué(1)+(2)=(3)	813 673 574	1 228 350 221	1 438 519 133	1 809 808 796
Rehaussement CA(3)-(1)	3 368 084	-	-	-

2) Chiffres d'affaires « encaissement »: « tableau n°03 »

Vos encaissements déclarés pour 2019 et 2020 ont augmentés des encaissements non déclarés (voir point N°03/2017, point N°01/2019 et point N°03/2020). La situation se présente comme suit :

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

libellé	2017	2018	2019	2020
encaissements déclaré ou imposé(1)	1 136 799 314	1 183 427 665	1 426 053 653	1 877 666 150
encaissements non déclarés(2)	3 368 084	/	3 491 165	1 071 003
CA reconstitué(1)+(2)=(3)	1 140 167 398	1 183 427 665	1 429 544 818	1 878 737 153
Rehaussement CA(3)-(1)	3 368 084	0	3 491 165	1 071 003

III. TAXES SUR LES CHIFFRES D'AFFAIRES :

1- TAXES SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE (TAP) : « tableau n°04 »

Le rehaussement issu de la rectification du chiffre d'affaire de 2017 et les encaissements non déclarés en 2019 et 2020 seront soumis dans leur totalité à la T.A.P au taux de 02%(article 217 du code des impôts directs). Le détail est comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement CA	3 368 084	0	3 491 165	1 071 003
taux TAP	2%	2%	2%	2%
Droits	67 362	0	69 823	21 420
TAP rappelée	626 863	249 357	127 753	469 513
Total droits	694 225	249 357	197 576	490 933
Pénalité	183 660	62 339	29 636	119 520
Total droits et pénalité	877 885	311 696	242 469	610 453

La pénalité appliquée est celle édictée par l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées

2- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) : « tableau n°05 »

Le rehaussement issu de la rectification du chiffre d'affaire de 2017 et les encaissements non déclarés en 2019 et 2020 sont soumis dans leur intégralité à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 19% qui sera rappelée, augmentée de la TVA à reverser. Le détail est comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement CA	3 368 084	0	3 491 165	1 071 003
Taux TVA	19%	19%	19%	19%
Droits	639 936	0	663 321	203 491
TVA à reverser	1 303 235	21 465	0	20 606
Total droits	1 943 171	21 465	663 321	224 097
Pénalité	485 793	2 147	165 830	52 933
Total droits et pénalité	2 428 964	23 612	986 691	277 030

La pénalité appliquée est celle édictée par l'article 116 du code des TCA.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

IV. IMPOTS SUR LES BENEFICES DES SOCIETES (IBS) : « tableau n°06 »

Le bénéfice de la société sera augmenté des CA non déclarés et des charges déduites à tort signalées ci-dessus. Ils sont diminués des droits TAP rappelés conformément à l'article 319 du CID. Le détail est comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
Bénéfice déclaré ou imposé(1)	69 511 351	113 375 000	183 211 068	175 139 823
Réintégrations				
rehaussement CA/non déclaré	3 368 084			
Charges déduites à tort	3 200 000	1 612 974		
écart déficit reconnu				
total des réintégrations(2)	6 568 084	1 612 974	0	0
Déductions				
Consommation/ Achats non déclaré	2 532 394			
TAP rappelée	694 225	249 357		
total des déductions(3)	3 226 619	249 357	0	0
Bénéfice reconstitué(1)+(2)-(3)=(4)	72 852 816	114 738 617	183 211 068	175 139 823
rehaussement bénéfice(4)-(1)	3 341 465	1 363 617	0	0
Taux IBS	26%	26%	26%	26%
Droits	868 781	354 540	0	0
rappel IBS DU		5 530 361	5 563 098	
total des droits	868 781	5 884 901	5 563 098	0
Pénalité	217 195	1 471 225	1 390 775	0
Total droits et pénalité	1 085 976	7 356 127	6 953 873	0

La pénalité appliquée est celle édictée par l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées

V. IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL (IRG / Revenu des Capitaux Mobiliers): « tableau n°07 »

Les rehaussements issus de la rectification des Bénéfices de 2017 et 2018 seront soumis à l'IRG/RCM retenue à la source au nom de la société, et ce après déduction de l'IB S rappelé (Article 104 du code des impôts directs). Le détail est comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement bénéfice	3 341 465	1 363 617	0	0
IBS rappelé	868 781	354 540	0	0
base imposable IRG/RCM	2 472 684	1 009 077	0	0
Taux retenue à la source	15%	15%	15%	15%
Droits	370 903	151 361	0	0
Pénalité	92 726	37 840	0	0
Total droits et pénalité	463 628	189 202	0	0

La pénalité appliquée est celle édictée par l'article 192 du CID.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

TABLEAU RECAPITULATIF DES DROITS ET PENALITES

« Tableau n°08 »

libellé		2017	2018	2019	2020	CUMUL
TAP	Droits	694 225	249 357	197 576	490 933	1 632 091
	Pénalités	183 660	62 339	29 636	119 520	395 156
TVA	Droits	1 943 171	21 465	663 321	224 097	2 852 054
	Pénalités	485 793	2 147	165 830	52 933	706 703
IBS	Droits	868 781	5 884 901	5 563 098	-	12 316 780
	Pénalités	217 195	1 471 225	1 390 775	-	3 079 195
IRG/RCM	Droits	370 903	151 361	-	-	522 264
	pénalités	92 726	37 840	-	-	130 566
Total Droits		3 877 079	6 307 085	6 423 996	715 030	17 323 189
Total Pénalités		979 374	1 573 551	1 586 241	172 453	4 311 620
Total Droits et Pénalités		4 856 453	7 880 636	8 010 237	887 483	21 634 810

C. Réponse du contribuable aux propositions de redressements :

Le 03/02/2022, avant l'expiration du délai accordé à l'entreprise, elle a envoyé une réponse faisant état de ses observations à la notification de redressements initiale.

D. Notification définitive :

Le 21/03/2022, une notification définitive est adressée à l'entreprise. Après étude et examen des points portés dans les observations de l'entreprise, les vérificateurs ont exposé à l'entreprise leurs conclusions définitives :

IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE :

L'entreprise est constituée sous forme d'une EURL selon acte établi par devant maître MBAREK GHARBI notaire, en date du 18/10/2005 avec un capital social de : 1 000 000 DA sous la dénomination « X TRAVAUX DE CONSTRUCTION ».

- En date du 26/09/2007, son capital a été augmenté pour atteindre 26 362 000 DA
- En date du 09/12/2010, son capital a été augmenté pour atteindre 55 000 000 DA
- En date du 27/12/2012, son capital a été augmenté pour atteindre 100 700 000 DA
- En date du 27/10/2017, son capital a été augmenté pour atteindre 250 000 000 DA
- En date du 15/12/2019, son capital a été augmenté pour atteindre 400 000 000 DA
- Son siège est situé X.
- Elle est constituée d'un (01) associé.
- Son activité principale est ETPH/TCE, fabrication de panneaux sandwich et béton.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

- Son activité secondaire est la Promotion Immobilière.
- Elle a débuté son activité en date du : 29/10/2005.

POSITION FISCALE :

- De par la nature des activités exercées « Promotion immobilière, ETPH/TCE, Fabrication de béton et panneaux sandwich » et la forme juridique de la société « EURL », elle est soumise aux impôts et taxes suivants :
- TAP conformément à l'article 217 du CID
- TVA conformément à l'article 2 du C/TCA
- IBS conformément à l'article 135 du CID
- IRG/salaires conformément aux articles 66 et 75 du CID
- IRG/RCM conformément à l'article 45 du CID
- D.T conformément à l'article 100 du C/ TIMBRE.
- Taxe d'apprentissage et taxe de formation professionnelle conformément aux décret exécutif n° 09-262 du 24 août 2009 modifiant et complétant le décret exécutif n° 98-149 du 13 mai 1998 fixant les conditions et modalités d'application des articles 55 et 56 de la loi n° 97-02 du 31 décembre 1997 portant loi de finances pour 1998 relatifs respectivement à la taxe de formation professionnelle continue et à la taxe d'apprentissage (article 79 et 80 de la loi des finances pour 2017).

PROCEDURE :

- Avis de vérification N°177 du 14/06/2021 remis en mains propres contre accusé de réception le 15/06/2021, accompagné de la charte du contribuable vérifié.
- Demande de domiciliation des travaux de vérification au niveau des bureaux de l'administration reçue en date du 30/06/2021.
- La date d'intervention a été fixée pour le 28/06/2021.
- Documents comptables reçus au niveau des bureaux de la Brigade contre décharge en date du 07/07/2021 pour les exercices 2017 à 2020.
- PV d'anomalies envoyé le 10/11/2021, concernant les exercices de 2017 à 2020.
- Des justifications ont été envoyées par mail et des réponses verbales nous ont été adressées par vos soins.

A l'issue de cette vérification, celle-ci modifie dans les conditions qui suivent les bases imposables précédemment retenues en matière des impôts et taxes auxquels l'entreprise est assujettie durant les exercices 2017 à 2020.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

I. COMPTABILITE :

L'examen de la comptabilité a fait ressortir ce qui suit :

En la forme :

La comptabilité est tenue conformément à la réglementation comptable en vigueur (articles 20,21 et 23 de la loi n°07/11 du 29/11/2007 portant Système Comptable Financier), et au Code de Commerce dans ses articles 09 et 11.

- Le journal général est côté et paraphé sous le n°1278 en date du 22/10/2018 ; il comporte les écritures comptables des exercices 2002 à 2019.
- Le livre d'inventaire est côté et paraphé sous le n°1092 en date du 04/09/2006 ; il comporte les écritures comptables des exercices 2005 à 2020.
- Le livre de paie de l'activité est côté et paraphé par le tribunal de Sétif sous le n° 300 du 08/08/2017. il comporte les écritures comptables des exercices 2017 à 2021.

Dans le fond :

Certaines anomalies comptables et fiscales sont constatées :

Exercice 2017 :

1. Déduction de TVA à tort il s'agit de :

- Facture N°630 du 26/10/2015 montant HT : 326 173 DA TVA 61 973 DA déduite sur G50 du mois de MARS 2017 non admise en déduction selon l'article 30 du CTCA.
- Facture N°467 du 10/11/2015 montant HT : 182 526 DA TVA 34 680 DA déduite sur G50 du mois d'AVRIL 2017 non admise en déduction selon l'article 30 du CTCA.

Après étude de la réponse et conformément aux dispositions de l'article 30 de la loi de finances pour 2017 relative au délai de péremption du droit à déduction de la TVA, la taxe dont la déduction a été omise, pourra être portée sur les déclarations ultérieures jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle de l'omission. Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

- Facture non comptabilisé N°80 du 13/04/2017 montant HT 2 752 309 DA TVA 247 707 déduite sur G50 du mois d'AVRIL 2017.

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

- Double déduction de TVA sur Facture N°47 du 25/03/2017 montant HT 5 046 713 DA TVA 958 875 DA déduite sur G50 du mois d'AVRIL et mois de MARS 2017.

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

2. Charges non liées à l'exploitation et non admise en déduction il s'agit de :

- Facture N° 178 hotel zidane sise à sétif le 03/04/2017 montant TTC 200 000DA
« sans identification des personne pris en charges »

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

3. L'exploitation des renseignements parvenus au service nous a permis de constater une différence entre les achats déclarés et ceux recoupés auprès de la SARL AQUA DISTRIBUTION. « **tableau N°01** »

Renseignement recueillis auprès de	Total des achats recoupés HT	Total des achats déclarés	Différence constatée
SARL AQUA DISTRIBUTION	12 291 027	9 758 633	2 532 394

Un coefficient de 1,33 sera appliqué sur la différence dégagé soit : $2\,532\,394 * 1,33 = 3\,368\,084$ DA

NB/ Le coefficient est dégagé du rapport vente de travaux déclarées sur les consommations déclarées : $796\,462\,558/600\,247\,430=1,33$

Dans la réponse le contribuable sollicite d'accorder la déduction de la TVA de 481 150 DA, relative aux opérations d'achats ayant servi à la régularisation opérée.

En réponse, le service a précisé qu'il s'agit d'un recoupement portant sur des achats non déclarés, par conséquent, le droit de déduction de TVA n'est pas admis selon la réglementation en vigueur. L'anomalie est donc maintenue.

4. Le suivi du compte 645 « AUTRES IMPOTS ET TAXES » montre que vous avez déduit sur le bénéfice de 2017 :

- des charges concernant L'IRG/IRCM sur dividende de 30 000 000 DA distribués sur le bénéfice de 2016 constaté le 29/06/2017, le service réintègre le montant de 3 000 000 DA au bénéfice de l'exercice de 2017.

Aucun nouvel élément n'a été porté dans votre réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

5. Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au taux de 2% conformément à l'article 217 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

CA PROMOTION =VENTE DE LOCAUX+VENTE DE BUREAU DE SERVICE

=42 495 798+40 285 714=82 781 513 DA

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

Droits TAP dus= 82 781 513 *2%=1 655 630 DA

Droits payé TAP =1 028 767 DA

Soit une différence de 626 863 à rappeler

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

Dans la réponse le contribuable sollicite la révision en matière d'IBS de l'exercice 2017 en tenant compte de la déduction en cascade de la TAP de 1 554 958 du rôle N°306428 du 13/06/2021 et de l'excédent de versement IBS de 2 977 513 DA.

En réponse, pour ce qui est de la déduction en cascade de la TAP, celle-ci ne peut vous être accordée conformément à l'article 319 du CIDTA pour défaut de principe de simultanéité.

-par contre, pour ce qui est de l'excédent de versement IBS DE 2 977 513 DA se rapportant à l'exercice 2017, il a été pris en compte par vos soins dans la déclaration de l'exercice 2018.

Exercice 2018 :

1- Comptabilisation d'achats sans factures justificatives il s'agit de :

-double comptabilisation facture d'achat n°46931 du 23/04/2018 SPA SCAEK montant HT 112 974 DA tva 21 465 DA déduite le mois de mai et juillet 2018.

Aucun nouvel élément n'a été porté dans votre réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

2- Le suivi du compte 645 « AUTRES IMPOTS ET TAXES » montre que vous avez déduit sur le bénéfice de 2017 :

- l'IRG/RCM 2017/2018 « distribution sur bénéfice de 2016 »montant 1 500 000 DA le 01/01/2018. La réintégration est opérée sur le bénéfice de 2018.

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

3- Non respect des dispositions de l'article 150/1 du CIDTA, ce qui entraîne l'application d'un taux IBS de 26%, la situation se présente comme suit :

Droits IBS du =113 375 000*26% =29 477 500 DA

Droits IBS payés= 20 969 626 DA

Excédent de versement reconnu = 2 977 513 DA

Soit une différence à rappeler de 5 530 361 DA

Aucun nouvel élément n'a été porté dans votre réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

5. Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au taux de 2% conformément à l'article 2017 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

CA PROMOTION =VENTE DE LOCAUX+VENTE DE BUREAU DE SERVICE

$$=5\,571\,428+27\,357\,983 =32\,929\,411 \text{ DA}$$

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

$$\text{Droits TAP Dus} = 32\,929\,411 *2\%=658\,588 \text{ DA}$$

$$\text{Droits payé TAP} =409\,23 \text{ DA}$$

Soit une différence de 249 357 à rappeler

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

Exercice 2019 :

- 1- Encaissement recoupé en 2019 auprès de la SARL SLIMZEG GRANDS TRAVAUX non déclaré montant TTC 4 154 486 DA. Le montant HT est de 3 491 165 DA.

D'après les justifications présentées dans la réponse et après vérification, le service décide d'abandonner l'anomalie (recoupement annulé, ne concerne pas SARL SLIMZEG)

- 2- Non respect des dispositions de l'article 150/1 du CIDTA, ce qui entraîne l'application d'un taux IBS de 26%, la situation se présente comme suit :
- Droits IBS dus 26% = $183\,211\,068 * 26\% + 10\,000 = 47\,644\,878 \text{ DA}$
 - Droits IBS payés = 42 081 780 DA

Soit une différence à rappeler de 5 563 098 DA

Dans la réponse le contribuable conteste l'application de taux de 26% et vous sollicitez l'application du taux IBS propre à chaque activité.

Après étude de la réponse et vérification, il est a signalé que l'application du taux de 26% est due au non respect des dispositions de l'article 150/1 du CIDTA car aucune séparation de l'activité de promotion immobilière de l'activité des travaux de bâtiments n'a été opérée pour cet exercice.

3. Le Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au taux de 2% conformément à l'article 2017 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

CA PROMOTION =VENTE DE LOCAUX+VENTE DE BUREAU DE SERVICE

$$=9\ 121\ 008+ 8\ 248\ 739 =17\ 369\ 747\ \text{DA}$$

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

$$\text{Droits TAP dus}=17\ 369\ 747 *2\%=347\ 394\ \text{DA}$$

$$\text{Droits payé TAP}=219\ 640\ \text{DA}$$

Soit une différence de 127 753 à rappeler

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

Exercice 2020 :

1. Double comptabilisation d'achat il s'agit de :

- Facture n°69662 du 29/08/2020 SPA SCAEK montant 108 455 DA TVA 20 606 DA

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

2. Le taux de la TAP appliqué par l'entreprise pour la promotion immobilière est celui relatif à l'ETB et non à la promotion c-à-d avec application de la réfaction de 25% et aussi avantage ANDI, par conséquent, le service soumet le chiffre d'affaire y afférent au taux de 2% conformément à l'article 2017 et 218 du CIDTA. La situation se présente comme suit :

CA PROMOTION =VENTE DE LOCAUX+VENTE DE BUREAU DE SERVICE

$$=9\ 831\ 932+ 84\ 070\ 737 =93\ 902\ 669\ \text{DA}$$

Le CA promotion immobilière est imposable à 2% comme suit :

$$\text{Droits dus} = 93\ 902\ 669 *2\%=1\ 878\ 053\ \text{DA}$$

$$\text{Droits payé TAP}=1\ 408\ 540\ \text{DA}$$

Soit une différence de 469 513 à rappeler

Aucun nouvel élément n'a été porté dans la réponse pour ce point, l'anomalie est donc maintenue.

3. le rapprochement entre CA production déclaré sur bilan et celui déclaré sur G50 montre une discordance non déclaré en matière TAP et TVA, le détail comme suit :

692 202 751 - 691 131 748 =1 071 003 DA une différence dégagée sur production de béton mois de septembre (CA non déclaré sur G50).

Ne disposant pas de la comptabilité de l'exercice 2021 (exercice non concerné par la vérification), le service ne peut d'assurer de vos allégations (régularisation opérée en 2021), l'anomalie est donc maintenue.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

Remarque : il ya lieu de signaler le manquement de l'entreprise par rapport au respect de la loi 11-04 du 17/02/2011 régissant la promotion immobilière.

En effet, dans son article 16, la dite loi exige de l'entreprise à recourir au service d'un entrepreneur pour la réalisation des projets immobiliers et la relation entre les deux parties serait établie par un contrat.

De ce qui précède, la comptabilité est jugée régulière en la forme et acceptable dans le fond.

La méthode contradictoire est suivie pour la détermination des nouvelles bases d'impositions lesquelles sont communiqués conformément aux dispositions de l'article 42 du code des procédures fiscales(CPF).

Toutefois l'administration se réserve le droit de reprendre ces impositions en cas d'existence d'éléments nouveaux et ce conformément à l'article 20- 08 du CPF.

II. CHIFFRES D'AFFAIRES (CA) :

1. Chiffres d'affaires « facturation »: « Tableau N°02»

Le chiffre d'affaires facturé déclaré pour 2017 est augmenté du CA non déclaré dégager au point n°03 de2017. La situation se présente comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
CA facturé déclaré ou imposé(1)	810 305 490	1 228 350 221	1 438 519 133	1 809 808 796
CA facturé non Déclaré (point n°03)	3 368 084	-		
CA reconstitué(1)+(2)=(3)	813 673 574	1 228 350 221	1 438 519 133	1 809 808 796
Rehaussement CA(3)-(1)	3 368 084	-	-	-

2. Chiffres d'affaires « encaissement »: « Tableau N°03 »

Vos encaissements déclarés pour 2017 et 2020 ont augmentés des encaissements non déclarés (voir point N°03/2017, et point N°03/2020). La situation se présente comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
encaissements déclaré ou imposé(1)	1 136 799 314	1 183 427 665	1 426 053 653	1 877 666 150
encaissements non déclarés(2)	3 368 084	/	/	1 071 003
CA reconstitué(1)+(2)=(3)	1 140 167 398	1 183 427 665	1 426 053 653	1 878 737 153
Rehaussement CA(3)-(1)	3 368 084	0	0	1 071 003

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

III. TAXES SUR LES CHIFFRES D’AFFAIRES :

1. TAXES SUR L’ACTIVITE PROFESSIONNELLE (TAP) : « Tableau N°04 »

Le rehaussement issu de la rectification du chiffre d’affaire de 2017 et l’encaissement non déclaré en 2020 seront soumis dans leur totalité à la T.A.P au taux de 02%(article 217 du code des impôts directs).

Le détail est comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement CA	3 368 084	0	0	1 071 003
taux TAP	2%	2%	2%	2%
Droits	67 362	0	0	21 420
TAP rappelée	626 863	249 357	127 753	469 513
Total droits	694 225	249 357	127 753	490 933
Pénalité	173 556	62 339	19 163	122 733
Total droits et pénalité	867 781	311 696	146 916	613 666

La pénalité appliquée est celle édictée par l’article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées.

2. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) : « Tableau N°05 »

Le rehaussement issu de la rectification du chiffre d’affaire de 2017 et l’encaissement non déclaré en 2020 sont soumis dans leur intégralité à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 19% qui sera rappelée, augmentée de la TVA à reverser. Le détail est comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement CA	3 368 084	0	0	1 071 003
Taux TVA	19%	19%	19%	19%
Droits	639 936	0	0	203 491
TVA à reverser	1 303 235	21 465	0	20 606
Total droits	1 943 171	21 465	0	224 097
Pénalité	485 793	2 147	0	52 933
Total droits et pénalité	2 428 964	23 612	0	277 030

La pénalité appliquée est celle édictée par l’article 116 du code des TCA.

IV. IMPOTS SUR LES BENEFICES DES SOCIETES (IBS) : « Tableau N°06 »

Le bénéfice de la société sera augmenté des CA non déclarés et des charges déduites à tort signalées ci-dessus. Ils sont diminués des droits TAP rappelés conformément à l’article 319 du CID. Le détail est comme suit :

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

libellé	2017	2018	2019	2020
Bénéfice déclaré ou imposé(1)	69 511 351	113 375 000	183 211 068	175 139 823
Réintégrations				
rehaussement CA/non déclaré	3 368 084			
Charges déduites à tort	3 200 000	1 612 974		
écart déficit reconnu				
total des réintégrations(2)	6 568 084	1 612 974	0	0
Déductions				
Consommation/ Achats non déclaré	2 532 394			
TAP rappelée	694 225	249 357		
total des déductions(3)	3 226 619	249 357	0	0
Bénéfice reconstitué(1)+(2)-(3)=(4)	72 852 816	114 738 617	183 211 068	175 139 823
rehaussement bénéfice(4)-(1)	3 341 465	1 363 617	0	0
Taux IBS	26%	26%	26%	26%
Droits	868 781	354 540	0	0
rappel IBS DU		5 530 361	5 563 098	
total des droits	868 781	5 884 901	5 563 098	0
Pénalité	217 195	1 471 225	1 390 775	0
Total droits et pénalité	1 085 976	7 356 127	6 953 873	0

La pénalité appliquée est celle édictée par l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées

V. IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL (IRG / Revenu des Capitaux Mobiliers):

« Tableau N°07 »

Les rehaussements issus de la rectification des Bénéfices de 2017 et 2018 seront soumis à l'IRG/RCM retenue à la source au nom de la société, et ce après déduction de l'IB S rappelé (Article 104 du code des impôts directs). Le détail est comme suit :

libellé	2017	2018	2019	2020
Rehaussement bénéfice	3 341 465	1 363 617	0	0
IBS rappelé	868 781	354 540	0	0
base imposable IRG/RCM	2 472 684	1 009 077	0	0
Taux retenue à la source	15%	15%	15%	15%
Droits	370 903	151 361	0	0
Pénalité	92 726	37 840	0	0
Total droits et pénalité	463 628	189 202	0	0

La pénalité appliquée est celle édictée par l'article 192 du CID.

Chapitre 03 : Etude de cas de vérification de comptabilité

TABLEAU DEFINITIF RECAPITULATIF DES DROITS ET PENALITES

« Tableau N°08 »

libellé		2017	2018	2019	2020	CUMUL
TAP	Droits	694 225	249 357	127 753	490 933	1 562 268
	Pénalités	173 556	62 339	19 163	122 733	377 792
TVA	Droits	1 943 171	21 465	-	224 097	2 188 733
	Pénalités	485 793	2 147	-	52 933	540 872
IBS	Droits	868 781	5 884 901	5 563 098	-	12 316 780
	Pénalités	217 195	1 471 225	1 390 775	-	3 079 195
IRG/RCM	Droits	370 903	151 361	-	-	522 264
	pénalités	92 726	37 840	-	-	130 566
Total Droits		3 877 079	6 307 085	5 690 851	715 030	16 590 045
Total Pénalités		969 270	1 573 551	1 409 937	175 667	4 128 425
Total Droits et Pénalités		4 846 349	7 880 636	7 100 788	890 696	20 718 470

Les vérificateurs ont procédé par la suite à l'établissement des rôles de régularisation (titres de perception), qui vont servir pour le recouvrement des redressements générés par la présente vérification.

Conclusion générale

Conclusion générale

La complexité du phénomène de fraude, qui transparaît dans la multitude de ces manifestations et de ces causes, implique une adaptation constante des mesures entreprises par l'administration fiscale tant sur les plans législatif et réglementaire qu'organisationnel.

La littérature théorique a montré de manière claire qu'il était possible de formaliser le comportement de fraude fiscale, de l'évaluer, et de le faire entrer dans des modèles retraçant le face à face fiscal qui oppose les contribuables à l'administration perceptrice. En l'absence de données fiables sur le sujet il faut donc se contenter par des développements théoriques du modèle. Ce manque résulte du caractère illégal et occulte de ces actions, qui incite les individus à taire les éléments qui guident leurs décisions de fraude.

Nous nous sommes fixé comme but, tout au long de ce travail, de rappeler et d'analyser dans la littérature tant théorique qu'empirique en quoi les stratégies de contrôle sont susceptibles d'être le moyen le plus efficace pour favoriser la juste déclaration des contribuables. Ceci est justifié par la présentation, dans le modèle sur la fraude fiscale, du contrôle fiscal comme unique stratégie de réponse du gouvernement.

Le consentement de l'impôt, principe constitutionnel soutenant la pratique fiscale, implique la confrontation de deux groupes d'acteurs. D'un côté, les contribuables qui acquittent des impôts, de l'autre, le gouvernement et son administration fiscale en charge de la collecte. Cette dualité de l'échange fiscal fait des comportements de fraude un sujet central pour la compréhension des rapports entre ces acteurs. Analyser les déterminants de la décision de fraude individuelle ou comment les modifications des paramètres fiscaux attachés au contrôle, ou l'utilisation de techniques d'imposition alternatives, influent sur son ampleur. Dès lors, ces développements se concentreront sur le choix d'un fraudeur qualifié de rationnel car sa décision est guidée par les mêmes éléments que n'importe quelle autre décision de consommation, notamment son revenu, son gain, donc son intérêt personnel. Ce contribuable est confronté à un problème classique de choix en présence de risque ; il connaît, outre ses ressources financières propres, les dispositions de la législation fiscale, donc les impôts qu'il devrait normalement acquitter et la pénalité qu'il encourt en les éludant en totalité, ou pour partie. Conscient de l'asymétrie d'information dont il bénéficie, il sait donc que c'est essentiellement par sa déclaration que l'autorité fiscale prend connaissance de la matière

Conclusion générale

imposable. Dès lors, il bénéficie d'une première opportunité de fraude au stade de l'évaluation de la matière imposable par la déclaration fiscale. Cependant, les manifestations de la fraude, prise dans son sens le plus large, sont diverses et on observe que des stratégies différentes, voire plus élaborées, participent à l'érosion de la base fiscale.

Les études économétriques ont effectivement confirmé l'importance des procédures des contrôles effectués par l'administration. Néanmoins, en précisant l'hétérogénéité des opportunités de fraude et donc en apportant des éléments de précision quant à la nature des fraudeurs, elles soulignent la nécessité d'allier à une action généraliste de contrôle des mesures plus ciblées, touchant les catégories de contribuables susceptibles de pratiquer la fraude, pour un meilleur rendement du contrôle. De même, soulignent-elles les limites d'un raisonnement fondé sur l'utilisation par l'administration d'une procédure aléatoire de contrôle. En effet, les différentes formes du control fiscal impliquent l'utilisation des informations contenues dans la déclaration des contribuables et permettent, plus encore, selon les résultats de l'économie expérimentale, de réduire les actes de fraude. Dès lors que l'administration fiscale est introduite dans toute sa dimension stratégique il devient possible de modéliser le jeu fiscal dans lequel la sélection des déclarations pour un contrôle s'appuie effectivement sur la détermination d'un seuil de revenu déclaré délimitant les ensembles de contribuables qui seront ou non soumis à un contrôle.

Cette rationalisation de la procédure de contrôle permet en outre à cette dernière de respecter sa contrainte de budget. Il apparaît également que la méconnaissance de la procédure de sélection des déclarations par les contribuables favorise l'exactitude des déclarations. Dans ce cadre de théorie des jeux, l'interaction entre l'administration fiscale et les contribuables revient au premier plan.

Par ailleurs, l'administration dispose d'un ensemble de sanction fiscales et de plusieurs moyens destinés à corriger les infractions aux dispositions de la législation fiscale et d'assurer le recouvrement des droits non acquittés dans les délais prévus par la loi.

Enfin, et parallèlement au développement rapide des activités économiques, accompagné souvent par la complication des procédés de fraude et d'évasion fiscale, l'administration fiscale doit adapter ses moyens matériel, humains et législatif de la manière qui lui permettra au moins de réduire ce phénomène sans cesse croissant.

Conclusion générale

C'est ainsi que des mesures de loi sont mises en œuvre au titre de chaque loi de finance, et qu'un programme de formation visant l'amélioration des compétences des agents, toute catégorie confonde, est régulièrement suivi.

Bibliographie

Les ouvrages :

- 📖 André MARGAIRAZ . la fraude fiscale et ses succédanés CNE LAUSANE, 1977, P27 et 16
- 📖 Camille ROSIER , l'Impôt, Montaigne, Paris 1936.
- 📖 M. COZIAN , Précis de fiscalité des entreprises, édition librairies techniques 1982.
- 📖 TAXIER ROBERT " droit pénal fiscal", Dalloz, 1980.
- 📖 BARILARI.A, DRAPE .R "lexique fiscal",deuxième édition, Dalloz, Paris.
- 📖 D.MARCHAT " Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise", éd.l'Hermès, 1994.
- 📖 P.Dibout, regards sur la fraude fiscale, édition economica.
- 📖 V.Tanzani, P.chome, 1^{er} livre sur la fraude fiscale, journal de travail de FMI, mars 93.
- 📖 Paul.Marie Gaudmet, précis de finances publiques, paris 1971.
- 📖 J.C. MARTINEZ : La fraude fiscale Paris 2^{ème} édition, PUF, 1990.
- 📖 HABIB AYADI , droit fiscal édition CERES 1989.
- 📖 Rapporté par M. OUVERGER « Précis de finances publiques ».
- 📖 M. OUVERGER « Précis de finances publiques ».
- 📖 M.P.NGOSTYVATHN, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, LGDJ, Paris 1981.
- 📖 THIERIE LAMBERT, contrôle fiscal, édition, PUF, 1991.
- 📖 THIERRY LAMBERT, contrôle fiscal, principes et pratiques, Economica, 1988.

Textes législatives :

- ✓ Code des impôts directs et taxes assimilées « CID » 2022;
- ✓ Code des procédures fiscales« CPF » 2022 ;
- ✓ Code des taxes sur le chiffre d'affaire 2022;
- ✓ Code civil ;
- ✓ Le code de commerce. « CCA » ;
- ✓ Loi de finances 2022;
- ✓ Arrête du 30 avril 1991 par décret exécutif n°91-60du 23 février 1991
- ✓ SCF :

- Loi N°25/11/2007 portant système comptable financier ;
- Décret exécutif N°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi SCF ;
- Décret exécutif N° 09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenues de la comptabilité ou moyens de système informatique ;
- Arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation : le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnements des comptes.

Reuves et guides :

- ✓ Guide du vérificateur de comptabilité, direction des recherches et des vérifications, édition 2001 ;
- ✓ La circulaire n°134 MF/DGI relative aux modalités d'application de l'article 20 du CPF ;
- ✓ Guide pratique du contribuable ;
- ✓ La charte de contribuable ;
- ✓ Revue de la BNA, fiscalité de l'entreprise « obligations, contrôle fiscal et contentieux », tome II, 1992.

Sites internet :

- ✓ Site du ministère des finances : www.mfdgi-gov.dz
- ✓ Googl.com

Cours :

- ✓ Cours de K- LASSOUG, Le contrôle fiscal. IEDF ;
- ✓ Cours de K- LASSOUG, Les fiscalité directe. IEDF.

Les annexes

**MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE SETIF
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE BEJAIA
SDCF/BVF DE BEJAIA
BRIGADE DE VERIFICATION N°/
N° /DIWB/SDCF/BVF/17**

ATTESTATION DE DECHARGE

Je, soussigné(s),

FONCTION : vérificateurs de comptabilité

**Auprès de la sous direction du contrôle fiscal de la wilaya de Bejaia, attestons
avoir reçu ce jour de :**

M. le chef d'inspection des impôts

.....

Les documents ci-énumérés :

Dossier fiscal (activité) concernant :

.....

.....

.....

Et ce dans le cadre

Fait à Bejaia

le :

**Le cédant
cessionnaire (s)**

le (s)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE
ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
SERVICE DES RECHERCHES ET DES VERIFICATIONS DE
CONSTANTINE

ETAT COMPARATIF DES
BILANS

C O N C E R N A N T **BILAN**
(actif)

EURL ENTREPRISE x

ACTIVITE :

ADRESSE :

ACTIF	2017	2018	2019	2020
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill				
Immobilisations incorporelles				
Amortissements				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Batiments				
Amortissement				
Autres immobilisations corporelles				
Amortissement				
Immobilisations en concession				
Amortissement				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
titres mis en équivalence				
Autres participations et créance				
Autres titres immobilisés				
prêts et autres actifs financiers				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	-	-	-	-
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours				
provisions				
Créances et emplois assimilés				
Clients				
provisions				
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers				
Trésorerie				
TOTAL ACTIF COURANT	-	-	-	-
TOTAL GENERAL ACTIF	-	-	-	-

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET
POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

SERVICE DES RECHERCHES ET DES VERIFICATIONS DE CONSTANTINE

ETAT COMPARATIF DES BILANS

C O N C E R N A N T

EURL ENTREPRISE x

ACTIVITE :

ADRESSE :

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2017	2018	2019	2020
CAPITAUX PROPRES :				
Capital émis				
Capital non appelé				
Primes et réserves-réserves consolidées(1)				
Ecarts de réévaluation				
Ecarts d'équivalence(1)				
Résultat net-Résultat net part du groupe(1)				
Autres capitaux propres report à nouveau				
part de la société consolidante (1)				
part des minoritaires (1)				
TOTAL 1	-	-	-	-
PASSIFS NON-COURANTS :				
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL 2	-	-	-	-
PASSIFS COURANTS :				
Fournisseurs et comptes rattachés				
Impôts				
Autres dettes				
Trésorerie passif				
TOTAL 3	-	-	-	-
TOTAL PASSIF (1+2+3)	-	-	-	-

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

SERVICE DES RECHERCHES ET DES VERIFICATIONS DE CONSTANTINE

RELEVÉ DE COMPTABILITE

CONCERNANT

EURL ENTREPRISE x

ACTIVITE :

ADRESSE :

Exercice	2017	2018	2019	2020
Rubriques				
Ventes de marchandises produits fabriqués Production vendue Prestations de services vente de travaux Produits annexes Rabais,remises, ristournes accordées				
Chiffre d'affaires net des rabais,remises,ristournes	-		-	-
Production stockée ou déstockée Production immobilisée Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice	-	-	-	-
Achats de marchandises vendues Matières premières Autres approvisionnements Variations des stocks Achats d'études et de prestations de services Autres consommations Rabais,remises, ristournes obtenus sur achats S E Sous- traitance générale E X locations R T Entretien, réparations et maintenance V E Primes d'assurances I R Personnel extérieur à l'entreprise C I Rémunération et honoraires E E Publicité S U Déplacements , missions et réception R Autres services Rabais,remises,ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	-	-	-	-
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)	-	-	-	-
Charges de personnel Impôts et taxes et versements assimilés				

IV-Excédent brut d'exploitation	-	-	-	-
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles				
Dotations aux amortissements				
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provision				
V-Résultat opérationnel	-	-	-	-
Produits financiers				
Charges financières				
VI-Résultat financier	-	-	-	-
VII-Résultat ordinaire (V-VI)	-	-	-	-
Eléments extraordinaires (produits)				
Eléments extraordinaires (charges)				
VIII-Résultat extraordinaire				-
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés(variations)sur résultats				
IX-RESULTAT NET DE L' EXERCICE	-	-	-	-
Valeur ajoutée d'exploitation	-		-	-
Taux de Valeur ajoutée d'exploitation	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Taux de Marge Nette (résultat ordinaire / CA net)	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

RESUME

En pratique, certaines anomalies qualifiées de fraude sont tellement masqués qu'il est difficile, voir même impossible de les détecter. Ainsi il faut améliorer les techniques de recherche afin de rendre efficace le dispositif actuel de la vérification fiscale.

En effet, le choix de procédures adéquates nécessite la présence d'une méthodologie rationnelle de la recherche de fraude, et la mise en place d'un système de contrôle systématique basé sur la logique de la mécanique comptable, l'utilisation de statistique et éventuellement des techniques informatiques.

Toutefois, pour combattre la fraude fiscale, il ne suffit pas uniquement de la chercher, mais il faut bien avoir un arsenal de moyen de lutte aussi bien chez l'administration que chez le contribuable qui encoure le risque d'un redressement fiscal et les conséquences qui en découlent.

Nous nous sommes fixé comme but, tout au long de ce travail, de rappeler et d'analyser dans la littérature tant théorique qu'empirique en quoi les stratégies de contrôle sont susceptibles d'être le moyen le plus efficace pour favoriser la juste déclaration des contribuables. Ceci est justifié par la présentation, dans le modèle sur la fraude fiscale, du contrôle fiscal comme unique stratégie de réponse du gouvernement.

SUMMARY

In practice, some anomalies qualified as fraud are so hidden that it is difficult, if not impossible, to detect them. Thus, it is necessary to improve the research techniques in order to make the current tax audit system effective.

Indeed, the choice of adequate procedures requires the presence of a rational methodology of fraud research, and the implementation of a systematic control system based on the logic of accounting mechanics, the use of statistics and possibly computer techniques.

However, in order to combat tax fraud, it is not enough to simply look for it, but it is necessary to have an arsenal of means of combating it, both for the administration and for the taxpayer who runs the risk of a tax adjustment and the consequences that follow.

Throughout this work, we have set ourselves the goal of recalling and analysing the theoretical and empirical literature on how control strategies are likely to be the most effective means of promoting fair tax returns. This is justified by the presentation, in the tax evasion model, of tax control as the only government response strategy.