



UNIVERSITÉ MOULOUD MAMMERRI DE TIZI OUZOU
FACULTÉ DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION
DÉPARTEMENT DES SCIENCES ÉCONOMIQUES



Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme de Magister en sciences économiques
Option : Management des Entreprises

Thème :

*Management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un
environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif*

Présenté par :

Mr DRIS Tarik

Dirigé par

P^r BIA Chabane

Devant le jury composé de:

Président du jury : M^r Brahim GUENDOUI, professeur, à l'UMMTO

Rapporteur : M^r Chabane BIA, Professeur, à l'UMMTO

Examineur : M^r Abdel Madjid BADI, Maître de conférence classe A, à l'UMMTO

Examineur : M^r Farid SADAoui, Maître de conférences Classe A, à l'UMMTO

Remercient

Je remercie mon promoteur Le professeur Chabanne Bia de m'avoir accompagné tout le long de l'élaboration de ce travail de recherche ainsi que l'ensemble des jurys qui ont consacré leur temps précieux à le lire et l'évaluer en toute objectivité.

Je tiens à rendre un vif hommage à l'ensemble des professeurs de l'école nationale des impôts et de la direction régionale des impôts d'Alger qui n'ont laissé aucune place aux simplifications lors de leur transmission des principaux règles et concepts universels et conventionnels de la littérature fiscale, en particulier Monsieur Bardaoui Kamel et Monsieur Larbi Hocine.

Je remercie en particulier Monsieur Ali Bissad (professeur à l'école nationale des impôts, IEDF, l'école des affaires, l'école de magistrature, l'école supérieure des banques, formateurs des cadres financiers de comptable publique à l'échelle nationale) de m'avoir donné des bases solides en finances publiques, comptabilité publique et méthodologie de construction d'une dissertation en sciences sociales qui m'a permis de décrocher le concours de magistère.

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à Monsieur OuldKhaoua Mokhtar et Me'll Khiddache Sabrina de m'avoir permis grâce à leurs cartes d'étudiant d'accéder à la bibliothèque de l'IEDF.

Je rends aussi un hommage solennel à tous mes collègues de travail qui m'ont transmis les règles de base du métier de fiscaliste, en particuliers mon premier encadreur Monsieur Bensalem Badis lors de mon stage effectué à l'ex Direction des impôts de Bir Mourad Rais, entre mai, juin et juillet 2011 dans le cadre d'obtention d'un DES en Fiscalité à l'école nationale des impôts, monsieur Fares Badis qui m'a appris les socles du métiers d'inspecteur des impôts, Monsieur Djamel Hallachi qui m'a transmis ses connaissances en contrôle sommaire et en contrôle sur pièces et Madame Djeraj Hassina qui m'a transmis le meilleur de son savoir-faire de maîtrise d'instruction des réclamations du contentieux fiscal et des recours devant les commissions, sans oublier bien sûr l'ensemble du personnel de la direction des impôts d'Alger Ouest qui m'ont encouragé de près et de loin dans notre recherche, en particulier Messieurs : Yahmi Lounis, Khaldi Mahdi, Merrabet Ahmed, Mkhhtar Kaci, Monsieur Meghrouz Azedine, Monsieur Naili Douaouda Zinnedine, Saad Samir, Bahloul Mokrane et Madame Nouassa Ghania.

Je rends aussi un grand hommage à mes anciens supérieurs hiérarchiques Messieurs Boudjlida Bouzid et Guezgouz AbdelGhani qui m'ont encouragé à poursuivre mes études en magistère en m'offrant les meilleures conditions possibles, sans oublier mes supérieurs actuels qui m'ont permis de soutenir mon travail de recherche dans les meilleures conditions : Messieurs El Milloudi et Fekrini Djamel

Je rends aussi un hommage particulier à monsieur Rabah BelKacemi (Cadre au ministère des finances, enseignant à l'école nationale des impôts et encadreur des 3 derniers mémoires de PGS En finances publiques portant sur le domaine de la gestion fiscale des entreprises et soutenus à L'IEDF) de m'avoir vivement encouragé à travailler sur ce thème, considéré selon lui comme sujet d'actualité dans la vie des entreprises et en science de gestion

Je tiens à remercier l'ensemble des professionnels dans le domaine de la gestion fiscale de l'entreprise et de l'audit fiscal de m'avoir ouvert leurs portes pour me transmettre tout leur savoir-faire en la matière, en particulier Messieurs Deramchi Abdellah, Saadi Samy, Guerboua Racim, Hammadou IBrahim, Laouadi Tak Farines, BenMeziane Mohamed, Benaibouche.

Je remercie Le Laboratoire de Recherche en Gestion, Economie et en Sciences Sociales de la faculté polydisciplinaire de l'université de Chouab Mdoukal d'El Jadida sise au Maroc, qui m'a permis de découvrir le domaine recherche universitaire en gestion fiscale de l'entreprise en m'offrant l'opportunité de participer au colloque international qu'il a organisé entre le 26 et le 27 avril 2016 portant sur l'ingénierie fiscale et la performance de l'entreprise, je cite en particulier : M. Yahya BOUGHALEB, Président de l'Université Chouaib Doukkali, M. Abdelaziz CHAFIK, Doyen de la Faculté Polydisciplinaire d'El-Jadida, UCD, M. Abdelhak IBN ZIATE, Enseignant-Chercheur à la Faculté Polydisciplinaire d'El-Jadida et M. Faouzi BOUSSEDRA, Enseignant Chercheur à la Faculté Polydisciplinaire d'El-Jadida, UCD

Je rends un hommage à l'ensemble de mes enseignants de l'UMMTO qui ont contribué à ma formation tant qu'en graduation qu'en post graduation dans les domaines de l'économie et du management, en particulier ceux qui m'ont plus marqué par leur génie en méthodologie en pédagogie, et par leur maîtrise de l'analyse économique : Monsieur Fekhar Mouloud, Monsieur Dahmani Mohamed, Monsieur Attouche, Monsieur Benyahou Madjid, Monsieur Kabri Khalifa , Monsieur Guendouzi Brahim et Monsieur Oussalem Mohand Ouamar.

Je remercie tous ceux qui m'ont aidé de très près dans l'élaboration de mon mémoire en particulier Messieurs : Abrika Belaid, Khames Abdennour et Kessi Yahia.

Enfin je rends hommage à mes parents, mes deux sœurs, mes deux frères et mes oncles Dris Youcef et Akrib Amar, à un grand ami de la famille Monsieur Zennboudji Mohamed et l'enseignante à l'université de Telemcen Docteur Mortet Sabrina. Tous ces personnes m'ont particulièrement encouragé dans les pires moments du doute

LISTE DES ACRONYMES ET ABREVIATIONS

- **TVA** : Taxe Sur La Valeur Ajoutée
- **TAP** : Taxe Sur L'Activité Professionnelle
- **TIC** : Taxe intérieure à la consommation
- **TAF** : taxe foncière
- **TA** : taxe D'Assainissement
- **TF** : Taxe Sur La Formation Professionnelle
- **TA** : Taxe D'Apprentissage
- **DT** : Timbre Sur État
- **IBS** : Impôt Sur Le Bénéfice Des Sociétés
- **IRG** : Impôt Sur Le Revenu Global
- **IRG/BP** : Impôt Sur Le Revenu Global Catégorie Des Bénéfices Professionnels
- **IRG/BIC** : Impôt Sur Le Revenu Global Catégorie Des Bénéfices Industriels et Commerciaux
- **IRG/BNC** : Impôt sur le Revenu Global Catégorie Des Bénéfices Non Commerciaux
- **IRG** : Impôt Sur Le revenu Global Catégorie Des revenus Des Capitaux Mobiliers
- **IRG/Salaire** : Impôt Sur Le Revenu Global Catégorie Salariale
- **RS (IRG/RS, IBS/RS)** : Retenue à la source
- **CDTA** : Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées
- **CTCA** : Code Des Taxe Sur Le Chiffre d'Affaires
- **CPF** : Code Des Procédures Fiscales
- **DT** : Droit de timbre (Code)
- **SCF** : Système Comptable Et Financier
- **EL** : Exigibilité légale
- **TL** : Taux légal,
- **TE** : Taux Exigible ou taux Éligible
- **BIL** : Base imposable légale
- **BIE** : Base Imposable Eligible
- **DE** : Droits exigibles
- **TD** : taux Déclaré
- **RF** : Risque fiscal

Sommaire

INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF	16
Introduction au chapitre I	16
Section 1 : Cadre conceptuel de l'impôt moderne	17
Section 2 : le système fiscal applicable aux entreprises en Algérie	46
Section 3 : les droits dont les entreprises du régime du réel sont redevables légales	56
Section 4 : Modalités de détermination et de déclarations de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu globale (IRG)	92
Conclusion du chapitre I	114
CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL	115
Introduction chapitre II	116
Section 1 : L'Approche théorique du contrôle fiscal	118
Section 2 : Le contrôle formel.....	132
Section 3 : La vérification approfondie.....	159
Section 4 : Les conditions et Procédures contradictoire de rectification des déclarations, et de majorations.....	176
Conclusion du chapitre II	193
CHAPITRE III : LES MODALITES DE PRATIQUE DU MANAGEMENT DU RISQUE FISCAL LIE A LA CONFORMITE EN ALGERIE	196
Introduction du Chapitre III	196
Section 1 : Cadre théorique sur management du risque fiscal	199
Section 2 : les éléments constitutifs de l'audit du risque fiscal latent en Algérie	220
Section 3 : l'audit fiscal formel à posteriori de la régularité fiscale	237
Conclusion du chapitre III	265
CONCLUSION GÉNÉRALE	267
Liste des figures	274
Liste des tableaux	275
Résumé	293

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

La fiscalité est une préoccupation majeure pour les entreprises, elle occupe une place centrale dans leur vie économique, financière et managériale. En effet, toutes les décisions qu'elles prennent ne sont pas sans incidences fiscales qui se traduisent inéluctablement par des impacts sur leurs performances, leurs positions concurrentielles, leurs stratégies, leurs gouvernances, leurs gestions et leur survie. Dans le mode actuel de la gouvernance des entreprises, les actionnaires investissent massivement dans l'audit fiscal, pour mieux gérer les divers risques fiscaux, en particulier celui involontaire lié à la conformité, dont ses effets sont dévastateurs sur leurs entités.

La fiscalité constitue donc une contrainte avec laquelle toute entreprise doit composer, en se dotant d'un service externe d'audit spécialisé et/ou en lui créant une sorte de procédé managérial spécifique pour l'intégrer au sein de sa structure organisationnelle comme fonction à part entière, (comme c'est le cas de plusieurs entreprises en Algérie, qui ont des directions fiscales à l'instar de Lafarge, Ooredoo), sous peine de s'exposer aux risques fiscaux involontaires liés à la conformité.

Négliger le paramètre fiscal, exposerait l'entreprise à ces énormes risques qui génèrent d'énormes répercussions dévastatrices sur le plan financier, concurrentiel, stratégique, menaçant de fait sa performance voire sa survie.

Ce fut le cas pour l'ancien leader des opérateurs téléphoniques mobiles Djezzy qui a perdu sa position concurrentielle sur le marché algérien au profit de ses concurrents directs, à savoir : Nedjma, actuellement Ooredoo et Mobilis, et ce, suite à une régularisation fiscale des exercices 2009, 2008, 2007, établie à l'issue d'une vérification de comptabilité effectuée au cours de l'année 2010 par les services fiscaux, même si sa moralité fiscale n'est pas remise en cause, et ce, après avoir négligé le paramètre fiscal. En revanche, l'un de ses concurrents directs, Ooredoo s'est doté des compétences internes d'auditeurs fiscaux et de taxemanager.

Cet exemple illustre indéniablement que même les entreprises qui sont irréprochables au point de vue du respect des obligations fiscales qui incombent à leurs activités ne sont pas à l'abri de ces risques fiscaux, en particulier celui involontaire lié à la conformité qui est du à la

INTRODUCTION GENERALE

complexité des textes juridiques et leur mouvance les exposant à commettre maladroitement des erreurs souvent à leur insu lors des souscriptions de leurs déclarations, se traduisant à l'issue du contrôle de l'administration fiscale par des régularisations, suivies des majorations pour certains impôts et amendes pour d'autres cas particuliers de contributions fiscales.

Toute entreprise qui ferait objet de telles procédures serait inéluctablement contrainte de subir une rigidité de son activité mettant en péril sa survie, dans la mesure où elle ne pourrait ni emprunter pour accroître ses investissements vu que son bilan financier serait entaché de dettes fiscales, ni exercer dans le commerce extérieur qui est conditionné par une domiciliation bancaire, accordée aux contribuables ayant payé la taxe de domiciliation inhérente à une situation fiscale régulière, ni même soumissionner pour un marché public, dont l'une des conditions principales pour l'acceptation des candidatures est la disposition de l'entreprise postulante d'un extrait de rôle récent, apuré de toutes ses dettes fiscales, certifié par les services fiscaux dont elle dépend. Même son image de marque vis-à-vis ses fournisseurs, ses distributeurs et ses clients, risque d'être entachée.

En effet, ses fournisseurs pourraient la percevoir comme un potentiel de risque d'insolvabilité.

Pour les distributeurs et les clients, elle peut représenter un potentiel de risque de rejet par l'administration fiscale de l'enregistrement comptable des charges issues de leurs achats effectués auprès de celle-ci.

Enfin, le coup de grâce lui sera porté par l'administration fiscale à travers les mesures coercitives (mesures forcées) de recouvrement qui seront entreprises en cas où elle n'honore pas ses dettes fiscales (blocage des comptes bancaires par Des Avis à tiers détenteurs selon les dispositions de l'article 146 du code, procédures fiscales ou saisie meuble en vertu de l'article 528 du code civil sur le plan de l'image de l'entreprise).

Ce risque fiscal naît à la base des irrégularités commises par les entreprises que ce soit d'une façon volontaire ou involontaire dont sa nature est définie par Martial Chadeaux comme étant le triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l'administration fiscale.

INTRODUCTION GENERALE

Il convient de préciser dans ce sens qu'il existe trois niveaux d'irrégularité fiscale qui peuvent être commises par les entreprises et qui sont classées tant au point de vue la loi fiscale algérienne, qu'au point de vue de la littérature fiscale universelle en fonction de leurs gravités :

En haut de l'échelle, il y a le manquement délibéré des entreprises à leurs obligations fiscales, qui prend des allures de manœuvres frauduleuses, il se traduit par une régularisation sous forme de sanctions fiscales applicables à leur encontre, connues dans le droit algérien par une amende fiscale allant de 50 à 100 % ¹ des droits dus, suivis parfois par des sanctions pénales sous forme de peines correctionnelles, inscription au fichier national des fraudeurs, et perte des privilèges, comme de bénéficier des avantages fiscaux ou autres aménagements que l'administration fiscale peut accorder à leurs secteurs.

Au deuxième niveau de la même échelle, on est face à des entreprises défaillantes qui existent fiscalement, mais par négligence ou par non-respect de leurs obligations déclaratives, ne souscrivent pas leurs déclarations périodiques, ce qui est appelé comme défaut de déclarations et qui est passible d'une régularisation sous forme de taxation d'office², suivie de perte des avantages fiscaux, et remise en cause leur bonne moralité fiscale.

Enfin, au plus bas de l'échelle, il y a les entreprises qui respectent leurs obligations déclaratives, mais commettent involontairement des insuffisances ou des omissions lors des souscriptions de leurs déclarations. Celles-ci, feraient l'objet d'une régularisation sous forme de rectification des déclarations avec des pénalités d'assiettes établies selon la méthode des droits éludés³, ou dans d'autres cas d'impôts majorations fixes (article 354 alinéa 8 du codes des impôts directes) et amendes pour certains cas particuliers, contribution directes comme ce qui est prévu par les dispositions des articles 224 du code des impôts directs et taxes assimilées (CDTA), et ce, sans

¹ Article 193 alinéa 2 du code des impôts directs et taxes assimilées modifié par les dispositions de l'article 8 de la loi de finances 2012, page 84 du même code, article 114 paragraphe 2 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires pour la TVA, page 44 du code.

² Article 192 du même code des impôts directs taxes assimilés, page 83, et article 114 du code

³ Article 193 alinéa 1 du code des impôts directes et taxes assimilées 116 alinéa 1 du code des taxes sur le chiffres d'affaires

INTRODUCTION GENERALE

que ceci ne remette en cause leur moralité fiscale⁴.

Toutefois, les entreprises qui commettent volontairement des irrégularités, quelques soient leur degré de gravité, c'est-à-dire que ce soit par des manœuvres frauduleuses, défaut de déclaration ou dissimulation et minorisation volontaire des montants exactes réalisés sont conscientes de la gravité du risque qu'elles encourent et peuvent ne pas avoir besoin d'un procédé de gestion adéquat sous forme d'audit d'ingénierie ou de gestion fiscale pour le détecter, ce qui est considéré par Jean Luck Rossignole comme risque volontaire du contribuable d'échapper à la réglementation fiscale (voir le chapitre 2, section 1 sur les différents type du risque fiscal) .

Mais c'est pour les entreprises qui sont les plus exemplaires en terme de respect de réglementation fiscale, réputées pour le fisc comme étant des contribuables ayant une bonne moralité fiscale, où les irrégularités dont elles peuvent être exposées sont sous forme des inexactitudes, insuffisances et / ou omissions commises involontairement et généralement à leur insu lors de leurs souscriptions de leurs déclarations que le risque fiscal est latent.

Il est vital pour ces entreprises de prendre conscience de l'ampleur de ce risque latent émanant de ces erreurs, qui pèse sur leur survie, et ce, en faisant appel à un procédé managérial interne et/ou externe, qui est approprié à une étude approfondie de l'état de conformité de la situation qui est axée généralement sur des techniques de l'audit.

Généralement cela commence par l'analyse de leurs états de conformité avec la réglementation qui leur est applicable, basée sur un diagnostic de leur environnement fiscal (diagnostic fiscal externe) lié au cadre déclaratif et de la situation fiscale (diagnostic fiscal interne).

<<Ensuite une comparaison entre les résultats de ces deux diagnostics débouche sur des constats relatifs au degré de conformité de la situation fiscale de ces entreprises avec le régime fiscal relatif à l'assiette qui lui est applicable. Ceux-ci sont souvent exprimés sous forme d'écarts, et ce dans le but de pouvoir mettre en pertinence l'existence d'un risque fiscal lié à la

⁴GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSAUX Philippe (2007), *Procédures fiscales, Nature d'irrégularité*. P. 182.

INTRODUCTION GENERALE

conformité et de le rendre apparent du fait de son caractère latent.

En fin les auditeurs fiscaux sous la supervision de leur Taxemanager (directeur fiscal d'une entreprise) montrent l'impact de ce risque sur la survie et ce en faisant une veille fiscale, et tentent de donner des recommandations plus adéquates en se conformant à la loi fiscale en vigueur, sous forme d'un rapport d'audit, dans le but de réduire au maximum les effets dévastateurs de ce risque sur l'entreprise.

Ces démarches de Diagnostic, de degré de conformité, de veille fiscale et rapport d'audit constituent généralement les outils d'analyse d'audit fiscal dans le cadre de la gestion du risque fiscal involontaire lié à la conformité en Algérie. ^{5>>}.

Cette importance vitale que revêt une mise en place d'un dispositif managérial en vue apprécier ce risque involontaire lié à la conformité et ses effets dévastateurs sur les survies des entreprises mêmes les plus performantes a donné lieu à la naissance d'une discipline dans le management, qui est la gestion fiscale des entreprises, audit fiscal ou ingénierie fiscale comme l'appellent nos voisins Marocains⁶.

Elle s'est facilement forgée une légitimité pour devenir une discipline à part entière, en se dotant de son propre corpus théorique et conceptuel, et joue un rôle crucial dans l'orientation des stratégies des entreprises.

En effet, elle est une discipline récente, comme l'a signalé l'un des pionniers de la littérature française en la matière, le professeur Martial CHADEFAX : la gestion fiscale de l'entreprise s'est développée depuis près d'un quart de siècle dans un premier temps sur l'axe de la régularité fiscale et de la mesure du risque fiscal encouru par l'entreprise, puis dans un

⁵ Enquête chez plusieurs conseillers fiscaux, << Cabinet de comptabilité de fiscalité Deramchi >>, <<Sadi Samy>> conseiller fiscal, << Gueboua Racim >> Comptable agréé spécialiste en audit fiscal, et autres auditeurs fiscaux, taxemanagers et salarier dans des multinationales ayant leurs filiales en Algérie qui ont préféré garder l'anonymat.

⁶ Colloque international sur l'ingénierie fiscal et performance de l'entreprise organisée le 27 et 28 avril 2016 à la faculté de poly technique de l'université de Chaib Mdoukal, D'El_ Jadida au Maroc.

INTRODUCTION GENERALE

deuxième temps, autour de la notion d'optimisation fiscale, par le biais notamment de l'évaluation des choix fiscaux de l'entreprise. Aidée par ses conseils, l'entreprise s'est ainsi dotée peu à peu d'instruments lui permettant de mesurer la qualité de sa gestion fiscale⁷

Lors de la séance plénière du colloque internationale sur l'ingénierie fiscale et performance de l'entreprise organisée le 27 et 28 avril 2016 à la faculté de polytechnique de l'université de Chaib Mdoukal, D'El_Jadida au Maroc, les intervenants ont mis l'accent sur l'importance vitale de la fiscalité dans la performance de l'entreprise et la nécessité de l'intégrer dans les objectifs stratégiques, les fonctions de l'entreprise. Ils ont insisté sur le fait que la notion de l'ingénierie fiscale est en pleine apparition, et que c'est une idée du Laboratoire de Recherche en Gestion, Economie et en Sciences Sociales (LARGES) qui ambitionne de l'intégrer à la réalité des entreprises marocaines.⁸

Dans la pratique, cette discipline a connu un essor considérable dans notre pays, comme le souligne un cadre de la direction générale des impôts DGI⁹ qui a dirigé plusieurs mémoires dans le cadre des formations de post graduation professionnelle portant sur ces sujets, en affirmant qu'elle est en pleine maturation.

Selon lui, elle est née comme fonction libérale des conseillers fiscaux qui sont pour la plupart des cadres retraités de l'administration fiscale, pour se développer comme activité de plusieurs entreprises de consulting et qui sont majoritairement des filiales des grandes multinationales du domaine d'activité de consulting tel que KPMG, Francis Lefèvre, Erneste Young, La fiduciaire, BDO etc.

⁷ La performance fiscale des entreprises revues de Droit fiscal - 27 Juillet 2006 - n° 30-35

⁸ Réponse à une de nos questions posées aux intervenants sur la différence entre la gestion fiscale de l'entreprise, l'audit fiscal, l'ingénierie fiscale et la gestion dans le colloque international sur l'ingénierie fiscale performance de l'entreprise qui se déroulait dans les journées du 26 27 Avril 2016 organisé par le Laboratoire de Recherche en En Science de Gestion <<LARGES>> de faculté de poly technique de l'université Dhouaib Doukkal d'El Jadida, Maroc.

⁹ Entretien informel avec Monsieur Rabah BelKacemi, Inspecteur divisionnaire des impôts, chef du bureaux de la recherche à la direction générale des impôts sise au ministère des Finances, enseignant à l'école nationale, il a encadré plusieurs mémoire de recherche sur l'audit fiscal et gestion fiscale de l'entreprise, performance fiscale dans le cadre des poste graduation spécialisé en finances publiques, à l'institut maghrébin de l'économie fiscale et douanière de Koléa <<IEDF>>

INTRODUCTION GENERALE

En suite comme fonction dans des structures organisationnelles de plusieurs entreprises implantées au pays, à l'instar de la filiale du géant mondial de la cimenterie Lafarge et l'opérateur téléphonique Ooredoo.

Nous allons essayer de comprendre le degré d'efficacité de ce procédé managérial à gérer le risque involontaire lié à la conformité dans la sphère environnementale fiscale ordinaire algérienne lié au cadre déclaratif.

1. Problématique

En réalité, suivant le processus désormais inévitable de complexification, le développement de la fiscalité a conduit à une complexité croissante de la matière, la discipline s'est scindée en plusieurs branches¹⁰ telles que de la fiscalité pétrolière, fiscalité minière, fiscalité bancaire, fiscalité ordinaire des entreprises etc.

Au même moment, dans chacune de ses branches, il en existe plusieurs procédures qui définissent les règles de l'établissement de l'impôt au sens large : les procédures d'assiettes et de contrôle, les procédures de recouvrement, et les procédures de contentieux¹¹.

En s'inspirant du modèle français, l'administration fiscale algérienne s'est structurée et spécialisée autour de ces procédures de ces différentes branches, en particulier celle de la fiscalité ordinaire de l'entreprise¹², donnant lieu une structure organisationnelle de la DGI comme suite :

La direction des opérations fiscales et de la législation a sous sa responsabilité les sous-directions wilaya des opérations fiscales, les inspections des impôts directs et de la taxe sur la valeur ajoutée, les services de gestion des centres des impôts et de la direction des grandes entreprises pour les procédures d'assiettes et du contrôle formel des déclarations. Elle a aussi sous sa responsabilité les sous directions du recouvrement, les recettes des impôts, les services

¹⁰ MEHL Lucien BELTRAME Pierre (1984), *sciences et techniques fiscales*, PUF, P.29

¹¹ GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, Op.cit

¹² Fiscalité ordinaire des entreprises exerçant des activités hors hydrocarbure.

INTRODUCTION GENERALE

de caisses (pour les centres des impôts proximité (CPI), la direction des grandes entreprises(DGE) , les centres des impôts (CDI)) pour les procédure du recouvrement

La direction de la recherche et de la vérification qui a sous sa responsabilité les sous-directions wilayales de contrôle fiscal, les services de la recherche de la vérification (SRV organes indépendants de contrôle approfondi), les services de contrôle des centres des impôts (CDI) et de la direction des grandes entreprise (DGE) pour les procédures de contrôle approfondi ;

La direction du contentieux qui a sous sa responsabilité les sous-directions wilayales du contentieux, les services du contentieux des centres des impôts (CDI) et de la direction des grandes entreprises (DGE) pour les procédures du contentieux.

Sur le plan de la gestion fiscale de l'entreprise, les procédures d'assiette peuvent être perçues par les managers des entreprises comme environnement fiscal lié au cadre déclaratif, les procédures contentieuses comme environnement fiscal lié au cadre contentieux, les procédures de recouvrement comme environnement fiscal lié au cadre de recouvrement¹³ et les procédures de contrôle formel et approfondi et de régularisation sont définies comme nature du risque fiscal en s'inspirant d'une façon unanime de la définition de Chadefaux.

Le phénomène fiscal est le même, ce sont les appellations qui changent dès qu'on passe de l'angle d'analyse fiscale à celui du management. Dans le souci d'être avant-gardiste à la survenance risque lié à la conformité et ses effets dévastateurs, les entreprises se focalisent généralement dans leurs études sur l'état de conformité de leurs situations fiscales par rapport à la réglementation fiscale qui leur est applicable, et ce, en simulant des Scénarios de contrôle, des redressements et d'établissement des majorations ou des pénalités d'assiette et/ou par fois des amendes fiscales.

Cette étude qui puise les outils d'analyse d'audit fiscal cités ci-dessus dans le cadre de management des risques fiscaux, elle se déroule dans un environnement fiscale algérien lié au

¹³ Il n'y a pas de concept conventionnel précis dans ce sens, ceci est inspiré de multiple entreprises qui ont une structure de direction fiscal, scindée en celle du contentieux, de l'assiette, etc.

INTRODUCTION GENERALE

cadre déclaratif et elle est appelée comme audit fiscal à postériori du risque lié à la conformité ou de la régularité fiscale, du moment où son but est d'appréhender les risques inhérents aux contrôles, au redressement et au majoration.

Ce qui nous amène à formuler la problématique de la manière suivante :

« Dans quelle mesure le management des risques fiscaux peut-il permettre aux entreprises exerçant dans l'environnement fiscal algérien ordinaire lié au cadre déclaratif de gérer le risque involontaire lié à la conformité ? »

Pour pouvoir répondre d'une façon pertinente à cette problématique, il nous a semblé plus opportun de s'interroger sur les éléments qui la constituent, en l'occurrence l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif, les procédures de contrôle, de rectification des déclarations et de majorations qui sont la nature du risque fiscal telles présentées par CHADEFEAUX et enfin les démarches d'audit fiscal en Algérie dans le cadre de la gestion de ce risque :

En effet, ceci nous conduit à la décortiquer en trois questions secondaires :

En premier lieu il s'agit de s'interroger sur la spécificité de la complexité de l'environnement fiscal algérien dans le souci d'essayer de comprendre comment celle-ci peut-elle être à l'origine de ces erreurs et omissions involontaires qui génèrent ce risque latent.

En deuxième lieu, il s'agit de s'interroger sur les procédures de contrôle fiscal, de rectification des déclarations recelant ces erreurs et omissions involontaires et les conditions dans lesquelles elles se déroulent en Algérie, du moment où elles représentent pour CHADEFEAUX comme la nature du risque fiscal et ce pour mieux comprendre l'ampleur de ce risque fiscal sur les entreprises.

En dernier lieu sur la manière à travers laquelle le management des risques fiscaux involontaires est pratiqué.

Les questions secondaires de cette problématique sont :

INTRODUCTION GENERALE

- a. En quoi la complexité de l'environnement fiscal algérien des entreprises lié au cadre déclaratif peut-elle influencer le degré d'efficacité du management du risque fiscal?
- b. Comment les procédures du contrôle, de rectification des déclarations et de rehaussement des droits qui constituent la nature du risque fiscal involontaire lié à la conformité peuvent-elles influencer l'efficacité du management du risque fiscal ?
- c. Compte tenu de la complexité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif et la nature du risque fiscal, quelles sont les modalités de pratique management des risques fiscaux risque fiscal en Algérie ?

2. Les hypothèses de travail :

Trois hypothèses peuvent être formulées :

- a. En dépit de l'influence de la complexité de l'environnement fiscal lié au cadre déclaratif et de la nature du risque fiscal sur l'efficacité du management des risques fiscaux, ses démarches sont standards, accessibles à des coûts non fiscaux négligeables,
- b. Les démarches du management du risque fiscal sont variables, évolutives, leur accessibilité dépend de leurs coûts non fiscaux qui sont trop élevés, leur efficacité est aléatoire elle est conditionnée par la nature du risque fiscale et de la complexité de l'environnement fiscale algérien lié au cadre déclaratif
- c. Les caractéristiques évolutives et variables des démarches du management du risque fiscal accompagnées de leurs coûts quasiment inaccessibles ainsi les influences de la nature du risque fiscal et de la complexité de l'environnement fiscale algérien lié au cadre déclaratif ne conditionnent pas à eux seuls leur efficacité à gérer le risque fiscal lié à la conformité, d'autres facteurs interviennent

3. Le choix du thème

L'authenticité que revêt une étude axée sur le phénomène du management fiscal des entreprises

INTRODUCTION GENERALE

et la place centrale qu'il occupe dans les théories contemporaines de la gouvernance des entreprises sont à l'origine de notre option pour le sujet en question, qui est tant négligé dans la recherche scientifique dans notre pays, et ce, en dépit de sa prolifération à grande échelle dans le monde des affaires, dans des forums des chefs d'entreprises, des formations en poste graduation professionnelles spécialisées en fiscalité dans des écoles de management.

Ceci est aussi une occasion opportune pour nous de compléter notre formation en management des entreprises par la découverte de la discipline gestion fiscale des entreprises qui est actuellement l'un des domaines phare du management à l'instar du marketing, gestion des ressources humaines, gestion financière, etc.

Nous espérons aussi, pouvoir apporter une modeste part de contribution en tentant de poser les premiers jalons dans la recherche en la matière à travers une modeste description scientifique d'une séquence du processus du management risque fiscal qui dans littérature française n'a pas de terme exhaustif le définissant.

En effet, il y a ceux qu'ils l'appellent audit fiscal, d'autres le qualifient de gestion du risque fiscal, d'autres encore emploient carrément le terme de la gestion fiscale de l'entreprise et récemment l'Université de Chaïb Mdoukal a tenté d'appréhender le phénomène en question sous la notion de l'ingénierie fiscale adaptée au contexte marocain.

Dans le souci de s'inscrire dans une neutralité et une objectivité de l'analyse du phénomène de la gestion du risque fiscal involontaire lié à la conformité, nous avons préféré opter pour l'expression management des risques fiscaux des entreprises exerçant dans un environnement fiscal lié au cadre déclaratif, d'autant plus que le phonème diffère d'un pays à un autre.

4. L'objet de la recherche

Comme toute étude à caractère scientifique, l'objet de notre recherche est d'essayer de comprendre un phénomène à travers des démarches scientifiques et objectives qui nous

INTRODUCTION GENERALE

permettront d'expliquer son fonctionnement qui est le degré d'efficacité d'un procédé de gestion à gérer une contrainte émanant d'une sphère environnementale complexe par sa nature dans un contexte algérien. Cette contrainte peut mettre en péril d'une façon brutale et dévastatrice les performances voire les survies des entreprises même les plus performantes d'entre elles.

Ce procédé de gestion est le management du risque fiscal, Cette contrainte représente le risque fiscal involontaire lié à la conformité qui a un caractère latent et cette sphère environnementale dont il est fait référence est l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif¹⁴. Dans cette séquence précise d'audit de régularité fiscale considéré comme outil de management du risque fiscal, le comportement des entreprises est exemplaire en matière de respect de réglementation fiscale et n'ont aucune intention de fraude, de défaut déclaration ni de minoration voire dissimulation de leurs chiffres d'affaires, résultats et revenus.

Le risque fiscal dont ces entreprises sont exposées est en quelque sorte involontaire, il est issu des erreurs, des omissions et des inexactitudes commises lors de leurs souscriptions de leurs déclarations et qui s'ensuivent à l'issue des procédures des différents types de contrôle fiscal qui sont effectuées par l'administration fiscales des rectifications fiscales, qui mettent en péril ces entreprises tant sur le plan financier que sur le plan de réputation envers ses parties prenantes.

L'objectif de notre travail de recherche est d'arriver à des résultats qui nous permettront de comprendre et d'expliquer selon une approche managériale et strictement scientifique le degré d'efficacité du management du risque fiscal dans sa gestion du risque involontaire lié à la conformité. Pour ce faire, il est jugé nécessaire de décortiquer l'objet en trois éléments qui le composent, en l'occurrence, l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif, le risque lié à la conformité et enfin le mangement du risque fiscal lié à la conformité et d'en faire des sous objets.

¹⁴En faisant abstraction de des autres sphères environnementales fiscales et qui sont (Contentieuse), (Recouvrement), (sphère fiscale internationale), etc.

INTRODUCTION GENERALE

En premier lieu, nous allons tenter de comprendre ce qui caractérise la complexité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif ;

En deuxième lieu, nous retraçons les différentes formes de contrôle, de redressement et de majoration effectuées en Algérie pour pouvoir tenter de comprendre la nature du risque fiscal lié à la conformité en Algérie ;

Enfin, nous allons tenter de faire un décryptage des modalités de pratique du management du risque fiscal en Algérie dit <<Audit fiscal>> pour comprendre ses avantages et limites pour les entreprises.

5. Méthodologie de recherche

L'étude en question entre dans le cadre d'un essai de compréhension d'un phénomène qui connaît un foisonnement dans la réalité managériale en Algérie, à contrario de la réalité universitaire algérienne où il est aux abonnés absents.

Ce qui nous a amené à opter pour une démarche méthodologique d'analyse descriptive, elle est axée sur les outils d'observation du phénomène de souscription de déclarations fiscales auprès des professionnels de la fiscalité dont la plupart ont préféré garder l'anonymat, la nature du risque fiscal qui se décrit par processus de contrôle, de redressement et de rehaussement chez les divers services fiscaux d'Alger, enfin l'observation des pratiques de la gestion du risque fiscale lié à la conformité des pratiques des cabinets de conseil fiscal, des salariés des boîtes d'audits et auditeurs fiscaux et taxemanagers salariés des entreprises .

On a aussi favorisé des entretiens informels avec des auditeurs fiscaux de certaines entreprises à Alger, ainsi que certains fonctionnaires cadres de l'administration fiscale travaillant dans le contrôle formel et la vérification de comptabilité qui pour la plupart nous ont demandé de garder l'anonymat.

Pour ce qui de la référence bibliographique, nous avons privilégié des lectures croisées des publications scientifiques, la participation à un colloque international basé sur le domaine de

INTRODUCTION GENERALE

la gestions et de la gouvernance fiscales, l'audit fiscal, la notion du risque fiscal ; les ouvrage portant sur la revue littérature de la fiscalité et du contrôle fiscal et mémoires thèses et mémoires portant sur l'audit fiscal sur gestion du risque fiscal de l'entreprise, l'impact du risque fiscal sur la gouvernance de l'entreprise ; les références officielles de la fiscalité proposées par ministères par le biais de la direction générale des impôts à l'instar du code des impôts directs et taxes assimilées, code de la taxe sur le chiffre d'affaires, droit du timbre, code des procédures fiscales, la série des guide fiscaux 2015,2016 et 2017 tels que le guide de sur la valeur ajoutée (TVA), guide de l'investisseur, guide vérificateur et les circulaires notes d'application, etc.

Concernant le champ théorique de ce travail, il s'articule autour de trois axes différents :

Le premier axe concerne la théorie sur l'impôt moderne basée sur sa définition, ses caractéristiques, les éléments qu'ils le constituent, ses critères de classification et les principes universelle de la taxe sur le valeur ajoutée (TVA). Ceux-ci nous serviront comme pierre angulaire de l'analyse de l'environnement fiscale algérien lié au cadre déclaratif.

Le deuxième axe concerne la présentation de deux approches du contrôle fiscal et qui sont l'approche juridico fiscal et l'approche managériale :

Pour l'approche juridico-fiscal il sera mis en évidence la définition de la notion du contrôle fiscal, ses objectifs, ses formes, son champ temporaire, les conditions de régularité ;

Pour l'approche managériale, elle se base sur l'étude du risque fiscal sa définition, typologie, domaine du risque fiscal et ses origines, et ce pour se doter des outils conceptuels nécessaire pour appréhender le contrôle fiscal et la spécificité du risque fiscal dans le cadre algérien.

Le troisième champ théorique est l'étude de l'origine de l'audit fiscal, son développement et les théories managériales contemporaine axée sur la gestion du risque fiscal et les théories de la gouvernance telles que la théorie de l'agence contemporaine applicable au risque fiscal et la théorie de la gouvernance entrepreneuriale, et ce, de pour tenter d'avoir des outils qui nous permettent de comprendre les modalités de pratiques du management du risque fiscal en Algérie.

INTRODUCTION GENERALE

6. Structure du mémoire

Pour tenter de répondre d'une manière pertinente aux questions secondaires de la problématique, nous avons estimé qu'il était opportun de scinder notre mémoire en trois chapitres, dont chacun d'entre eux sera scindé à son tour en quatre (4) sections.

Le premier chapitre dont il sera question, consiste la présentation de l'environnement fiscale algérien lié au cadre déclaratif pour pouvoir comprendre ce qui spécifie sa complexité qui est l'une des origines du risque fiscal involontaire lié à la conformité.

Le deuxième Chapitre consiste à décrire le contrôle sous ses approches juridico-fiscales et managériales qui le perçoivent comme un phénomène du risque fiscal lié à la conformité, puis décrire le contrôle formel, vérification en comptabilité et les procédures contradictoire de redressement et de majoration en Algérie

Le troisième Chapitre sera consacré dans sa première section au cadre conceptuel du phénomène de management du risque fiscal et ce par la présentation des origine des notions ayant été la genèse de son apparition dans la littérature managériale, le repère théorique de la gestion du risque fiscal tel enseigné aujourd'hui dans les universités en dehors du payer, les théories de gouvernance des entreprises contemporaines orientées vers le risque fiscal, sa gestion et une implication pratique sur les concepts de base utilisés en Algérie suivant un échantillon aléatoire de praticiens à Alger. Quant aux trois sections du présent chapitre elles seront entièrement consacrées à la pratique du mangement du risque fiscal en Algérie dit << Audit fiscal >> et ce, en présentant respectivement dans les sections deux, trois et quart les éléments constitutifs d'une mission d'audit fiscal en Algérie, l'audit formel et l'audit approfondi. Enfin, nous passerons à la conclusion où nous tenterons de répondre à notre problématique.

**CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT
FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE
DÉCLARATIF**

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Introduction au chapitre I

L'environnement fiscal lié au cadre déclaratif constitue l'ensemble des règles juridiques restreintes à l'assiette de l'impôt régissant les mécanismes d'imposition, de déclaration des entreprises et de contrôle de l'administration fiscale.

Cette sphère environnementale est une approche managériale des procédures déclaratives de qui trouvent leurs origines dans la définition moderne de l'impôt. Elle est issue d'un long processus historique de son évolution, de son élargissement, de sa complexification avec l'avènement de l'État moderne.

En effet, on est passé de la définition de l'impôt en tant que prélèvement obligatoire à l'impôt en tant que prestation pécuniaire avec l'accent mis sur l'importance de la contribution citoyenne dans l'action publique de l'État dans le cadre de la démocratisation de la société.

Beaucoup d'auteurs soulignent la nature complexe de la déclaration fiscale dans la mesure où elle est une composante de la démocratie moderne et elle est une obligation générale et sanctionnée¹⁵.

D'autant plus que ces règles fiscales sont réputées par leurs mouvances et leurs ambiguïtés, exposant par voie de conséquence les entreprises aux risques de commettre à leur insu des insuffisances de déclaration, qui génèrent des redressements et des rehaussements dont les effets dévastateurs pour leur survie, voir leur performance.

Plusieurs compagnies d'Audit telle que KPMG et Pricne WaterHoues Cooper ont dressé pour chaque pays où elles se sont implantées une sorte de cartographie de la spécificité de la complexité son environnement fiscal déclaratif et ses risques. L'Algérie n'est pas en reste de leurs études.

De ce fait, pour mieux comprendre la spécificité de la complexité de l'environnement fiscal

¹⁵ GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, Op.cit. P.56.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

algérien lié au cadre qui est à l'origine du risque fiscal, nous allons tenter de faire un décryptage général du cadre conceptuel relatif à la notion déclarative de l'impôt moderne, puis le système fiscal applicable aux entreprises en Algérie, les droits dont les entreprises soumises au régime du réel dont elles sont redevables légales et/ou réelles et enfin les modalités communes des déclarations des bénéfices annuels dont l'impôt sur les bénéfices des sociétés et l'impôts sur le revenu global(IBS et IRG/bénéfices professionnels).

Section 1 : Cadre conceptuel de l'impôt moderne

Le cadre conceptuel de l'impôt moderne peut se résumer par la définition de la notion en question, ses caractéristiques, ses critères de classification, les éléments qu'ils le constituent et les principes universels de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Notre démarche dans cette section consiste à faire un passage en revue des principaux concepts universels régissant la théorie générale de l'impôt moderne qui concernent uniquement à ses mécanismes déclaratifs. Pour ce faire, trois étapes seront suivies :

La première étape consiste à faire présentation de la définition de notion de l'impôt moderne et ses caractéristiques ;

En deuxième lieu, il sera question de mettre en lumière les principales classifications de l'impôt et les éléments qui le constituent ;

Enfin, nous allons nous intéresser à un impôt universel qui est la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui se retrouve à l'échelle internationale, en tentant d'identifier ses origines et ses principes.

1. Définition de l'impôt et ses caractéristiques

Plusieurs définitions de l'impôt ont été proposées par les auteurs, ceci est lié au contexte de la notion.

Toutefois, Une définition jugée globalisante, complète et plus conforme à la notion de l'impôt moderne est souvent référenciée dans les manuels de la fiscalité et qui est :

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales du droit privé, voir du droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif sans contrepartie déterminée, en vue de couverture des charges publiques ou à des fins d'interventions publiques.

À partir de cette définition, plusieurs caractéristiques ont été tirées de l'impôt, qui sont considérées aujourd'hui comme des principes fondamentaux de la notion en question :

➤ **Prestation pécuniaire de l'impôt**

L'impôt doit être obligatoirement acquitté par les redevables légaux sous forme d'argent, toute autre forme n'est pas admise, c'est à dire il s'oppose à la réquisition en nature.

➤ **L'impôt est exigible aux personnes morales et physiques**

Son exigibilité touche les personnes physiques proprement dites, qu'elles soient des particuliers ou des agents économiques exerçant une activité à titre lucratif. Elle touche aussi les sociétés de personnes, entreprises privées et Entreprises publiques à caractère industriel et commercial.

➤ **À titre définitif**

L'impôt n'est pas un emprunt, par conséquent son paiement n'entraîne pas un remboursement, ce qui justifie le principe de sa non rétroactivité.

➤ **D'après leurs facultés contributives :**

Cette caractéristique nous renvoie vers l'un des principes fondamentaux de l'impôt qui est celui de l'égalité, c'est-à-dire les citoyens dans un pays sont égaux face à l'impôt.

➤ **Par voie d'autorité**

Cette caractéristique nous renvoie vers deux principes :

Le premier est celui du caractère obligatoire de l'impôt, c'est-à-dire tout récalcitrant à son paiement est passible de sanction voir de prison ;

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Le second est celui de la légalité de l'impôt, c'est-à-dire aucune contribution et imposition à caractère fiscal ne peut être instituée, établie et perçue par les pouvoirs publics ni même supprimée sans qu'une disposition légale ou réglementaire qu'elle la précise expressément, celle-ci est un système de loi qui gouverne la fonction de l'impôt appelé système fiscal ou encore la fiscalité d'un pays, perçu par les entreprises sous son aspect managérial comme environnement fiscal.

Toutefois, il découle de ces deux principes un troisième qui est celui de la territorialité de l'impôt, c'est-à-dire un impôt est exigible dans un espace géographique bien déterminé. Cet espace est déterminé en fonction des caractéristique du contribuable tels que son foyer fiscal (lieu d'implosion principale) et le seuil de son revenu, le bénéfices imposables ou encore la qualité de redevable légal.

2. Les éléments constitutifs de l'impôt et sa classification

Les éléments constitutifs de l'impôt ainsi que les critères de sa classification constituent des indicateurs de sa nature, de la personne concernée et du régime fiscal applicable.

Pour comprendre avec plus de précision la notion déclarative de l'impôt, il est pertinent de présenter en premier lieu les éléments qui concourent à son établissement et à sa déclaration ; en deuxième lieux les différents critères de sa classification.

2.1. Les éléments constitutifs de l'impôt

Il s'agit des catégories d'éléments universels qui concourent à la constitution de l'impôt au sens large, leur classification dans ce sens est liée à leurs natures distinctes, la première est qualitative, elle est axée sur les champs d'application, la seconde est quantitative elle est axée sur l'importance pécuniaire des droits à payer.

2.1.1. Les éléments constitutifs de l'impôt partant des champs d'application

Ils représentent le domaine qui constitue d'une manière générale la matière imposable de l'impôt, les personnes redevables et/ou imposables et le fait générateur, les deux premiers

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

éléments nous permettent de connaître l'objet d'imposition, le troisième à quel moment.

2.1.1.1. La matière imposable

C'est l'ensemble des éléments ayant une valeur économique qui déterminent la base d'imposition d'un impôt, la nature et la consistance de la matière imposable qui varie selon la nature de l'impôt. La matière imposable précise l'objet d'imposition selon la nature de l'impôt¹⁶. Pour les impôts annuels, tel que l'impôt sur le bénéfice de la société (IBS), la matière imposable constitue le bénéfice réalisé annuellement par l'entreprise qui représente un résultat comptable, aménagé par des réintégrations et des déductions fiscales suivant les principes de distorsion entre la loi fiscale et la loi comptable.

Pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la matière imposable constitue le Chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise,

S'agissant de l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG/Salaire), la matière imposable est le revenu perçu par la personne physique.

Certains auteurs précisent que la conception de la matière imposable s'appuie sur la classification économique de l'impôt.

2.1.1.2. Le fait générateur et l'exigibilité d'un impôt

Le fait générateur est l'événement économique qui génère l'exigibilité d'un impôt, Quant à l'exigibilité elle se définit comme le moment où l'administration fiscale réclame sa créance fiscale aux redevables légaux.

En Algérie, le fait générateur de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) qui est un droit au comptant constitue la réalisation du bénéfice imposable au 31 /12 de l'année N, l'exigibilité de l'impôt est le 2 janvier ouvrable au 30 avril ouvrable de l'année N+1.

Concernant l'impôt sur revenu globale/ bénéfice professionnel (IRG/BP), le fait générateur est

¹⁶ MEHL Lucien, BELTRAME Pierre, Op.cit, P.79

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

aussi la réalisation de la personne physique un résultat bénéficiaire durant l'exercice donnée, quant à l'exigibilité elle constitue la durée de la mise en recouvrement du rôle général établie par l'administration fiscale territorialement compétente¹⁷.

Pour les droits au comptant qui sont reversés spontanément au trésor public telles que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) le fait générateur et l'exigibilité sont tantôt concomitants, tantôt intermittents.

En Algérie, comme dans la plupart des pays de l'Union Européen, le fait générateur et l'exigibilité en matière de la taxe sur la valeur ajoutée sont concomitants pour les activités commerciales et productives constituent la livraison matérielle ou juridique. En revanche, ils sont intermittents pour d'autres activités à l'instar de la prestation de service où le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée constitue l'exécution de la prestation et l'exigibilité constitue l'encaissement partiel ou total du montant de la prestation, ce qui signifie que l'exigibilité peut précéder le fait générateur si le futur bénéficiaire de la prestation paie des avances.

L'intérêt de cette distinction consiste à éviter les confusions lors d'un éventuel changement de loi qui intervient au cours de l'intermittence entre les deux phénomènes.

Exemple : supposons qu'une activité de prestations où le taux de la TVA est de 17 % en 2016 et 19% en 2017 suite aux nouvelles dispositions de la loi de finances, dont son fait générateur qui est l'exécution de la prestation, intervient en 2016. Son exigibilité qui est l'encaissement sera 17% en 2017, le taux qui serait applicable est de 17 % « du moins selon la philosophie fiscale fondatrice de ce principe ». Ce principe est applicable en France et dans tout l'union européenne, est t'ils applicable en Algérie ! (nous le verrons ultérieurement)

2.1.1.3. La personne redevable légale

C'est à la personne à laquelle incombe l'obligation légale de collecter, de déclarer et de reverser les impôts et les taxes. On en distingue deux catégories :

¹⁷ Article 354 du code des impôts directs taxes assimilées

2.1.1.3.1. Le redevable légal et réel

C'est-à-dire la personne imposable ou en d'autres termes le contribuable, elle est directement éligible à l'impôt sans qu'il y ait d'intermédiaire entre elle et l'administration fiscale pour son paiement.

2.1.1.3.2. Le redevable légal non réel

C'est la personne qui constitue au regard loi l'intermédiaire entre l'administration fiscale et les personnes imposables en matière de collecte et de reversement de taxe indirecte qui frappent généralement l'acte de consommation ainsi que les impôts prélevés à la source et les droits de timbres, elles n'est pas imposable à l'impôt, elle revêt la qualité du redevable collecteur de l'impôt.

2.1.2. Les éléments constitutifs de l'impôt selon l'importance pécuniaire

Ce sont des éléments sur lesquels en fonction de la nature de l'impôt où le contribuable ou l'administration fiscale se base pour le calcul des droits à payer, ils constituent la base imposable, le taux ou tarif et les droits,

2.1.2.1. La base imposable

Elle constitue l'assiette de l'impôt, elle est l'élément fondamental qui exprime en quelque sorte la valeur de la matière imposable.

- ✓ Cette valeur peut être exprimée en volume ou en poids et ce, quand il s'agit des impôts et taxes spécifiques, à l'instar de la base imposable de la taxe intérieure sur la consommation (TIC), les droits de circulation pour les produits alcoolisés et les droits de garantis pour l'or.
- ✓ Elle peut être indiciaire à l'instar de la base imposable de la taxe foncière pour les propriétés bâties et non bâties, dont l'assiette est déterminée à la base de la valeur fiscale locative multipliée par la superficie en mètre carré. Cette valeur locative fiscale est une donnée instituée par la loi en fonction du caractérisant géographique de la zone où le bien imposable est situé, comme le classement des communes, cette classification se fait par l'assemblée populaire communale.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

✓ La base imposable peut aussi être une valeur économique à l'instar des celles des impôts réels, dans ce sens, plusieurs exemples peuvent être énumérés :

- a- La base imposable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est constituée du chiffre d'affaires réalisé, augmenté par des éléments qui lui sont inclus tels que les emballages non récupérables etc. et diminuée par les éléments qui lui sont exclus tels que les emballages récupérables les 3 R (rabais, retourne, remise) etc.
- b- La base imposable de l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG/ Salaire) : est constituée du salaire brut diminué des cotisations sociales.
- c- Pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ou l'impôt sur le revenu global catégorie des bénéficiaires professionnels (IRG/bénéficiaire professionnel), leur base imposable qui est appelée résultat fiscal est constituée du résultat comptable augmenté des réintégrations et diminué des déductions suivant les distorsions entre les règles comptables et les règles fiscales d'un pays. Cette distorsion peut être temporaire ou définitive :
 - Une distorsion temporaire désigne un décalage dans le temps entre les règles fiscales et les règles comptable en matière déduction d'une charge et/ou réintégration d'un produit dans le la cadre du calcul de résultat annuel.
 - Une distorsion définitive désigne l'exclusion définitive des charges déductibles et/ou des produits réintégrables au résultat comptable lors du calcul d'un résultat fiscal.

Le calcul du résultat fiscal ou en d'autres termes base imposable des impôts annuels est appelé comme passage du résultat comptable au résultat fiscal.

- ✓ La base imposable peut être aussi évaluative à l'instar des droits l'enregistrement frappant les mutations à titre onéreux des biens meubles ou immeubles effectuées par des particuliers non commerçants et celle de l'impôt sur le revenu globale catégorie

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

revenus locatifs (IRG/ sur les revenus locatifs) pour les biens immobiliers dont l'assiette et qui constitue valeur vénale ¹⁸.

Toutefois pour des considérations économiques, sociales et culturelles, la base imposable peut être soumise à une réduction qui est appelée dans le langage fiscal conventionnel comme réfaction.

2.1.2.2. Le taux ou le tarif

On parle du tarif lors qu'il s'agit des bases spécifiques, il correspond à la valeur monétaire unitaire d'un volume ou d'un poids du bien imposable en question.

On parle du taux quand il s'agit de la base ad valorem, indiciaire ou évaluative, celui-ci peut être progressif c'est-à-dire il augmente au prorata de l'augmentation de la valeur, il peut être aussi fixe ou en d'autre terme proportionnel.

Dans certaines catégories d'impôt ad valorem on fait aussi une sorte de distinction entre le taux normal un taux réduit applicables distinctement aux différentes activités, différents biens ou personnes en fonction des orientations économiques de l'Etat.

2.1.2.3. Les droits

Ce sont les valeurs des impôts et des taxes à payer qui résultent soit de l'application des tarifs aux bases imposables spécifiques ou de l'application du taux aux bases ad valorem, évaluatives et indiciaires.

Toutefois pour des considérations économiques, sociales et fiscales, les droits à payer peuvent subir des réductions appelées dans le langage fiscal comme abattement, à ne pas confondre avec le concept de réfaction qui est une réduction applicable à la base imposable calculée. En Algérie, il existe à titre d'exemple les abattements de 40 % applicables aux droits de l'impôt sur le revenu global catégorie salariale IRG/Salaire.

¹⁸ Valeur vénale est un terme juridique désignant est une valeur du marché, prix du marché, valeur économique.

2.2. La Classification de l'impôt

Trois paramètres sont souvent repris pour présenter la classification de l'impôt :

Premièrement, il s'agit du paramètre de la comptabilité publique qui s'intéresse à sa destination de son mode de perception.

Deuxièmement, il s'agit du paramètre technique qui est purement fiscal qui met l'accent sur la nature de l'impôt, le critère du redevable légal et le mode calcul.

Enfin, le paramètre économique qui met en avant la matière imposable sous un angle économique.

Ces trois paramètres peuvent être regroupés en classification administrative, classification technique et classification économique

2.2.1. La Classification administrative

Cette une classification qui est axée sur deux principes, le premier est celui de la destination de l'impôt et le deuxième est celui du mode de perception.

2.2.1.1. La Classification selon la destination

Selon le critère de destination, il y a trois types d'impôt : les impôts budgétaires, les impôts locaux et les impôts d'affectation spéciale.

2.2.1.1.1. Les impôts Budgétaires

Ce sont des impôts qui sont affectés d'une manière définitive au budget de l'Etat dès leur perception, généralement, ils constituent les impôts annuels tels que l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), l'impôt sur le revenu global/ Bénéfices professionnels (IRG/Bénéfices professionnels). Ils constituent aussi d'autres impôts détenus pour compte à l'instar de l'impôt sur le revenu globale catégorie salariale (l'IRG/ Salaires). En finances publiques, ils illustrent le principe de non affectation qui constitue l'une des composantes du principe budgétaire de l'universalité, qui édicte qu'aucune recette publique n'est affectée à une dépense particulière.

2.2.1.1.2. Les impôts communaux

Ce sont des impôts et taxes qui sont affectés aux budgets des collectivités locales, ces collectivités sont les communes, des Wilayas le FCCL.

Pour ces impôts, nous avons à titre d'exemple principalement la taxe foncière, la taxe d'assainissement et la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) qui sont exclusivement affectées aux budgets des collectivités locales citées en supra.

La taxe foncière et la taxe d'assainissement sont affectées à 100 % au budget communal territorialement compétant et leur recouvrement est effectué par le receveur communal.

Quant à la taxe sur l'activité sur l'activité professionnelle (TAP), elle est répartie comme suit :

- Pour un taux de 1% de la TAP, 0.29% est affecté au budget de la Wilaya, 0.66 au budget de de la commune et 0.05 au du FCCL.
- Pour un Taux de TAP de 2 %, 0.59 % au budget de la Wilaya, 1.30 au budget communal et 0.11 au budget des collectivités.

Le recouvrement de cette taxe est attribué au receveur des impôts territorialement compétant.

Au même titre que les impôts budgétaires, les impôts communaux, illustrent eux-aussi le principe de non affectation.

2.2.1.1.3. Les impôts d'affectation spéciale

Ce sont des impôts définis comme taxe sous sa notion d'origine, ils sont affectés à une fonction ou à des dépenses particulières et ils se logent selon la nomenclature de la comptabilité publique algérienne dans le compte trois (3) qui est la rubrique des comptes spéciaux du Trésor. Ils sont considérés comme une exception aux principes budgétaires de l'unité et de l'universalité, le Fond Monétaire International (FMI) les perçoit comme des finances parallèles, du moment où ils ne figurent pas sur les documents budgétaires regroupant l'ensemble des recettes et dépenses des recettes publiques de l'État comme édicté par le principe de l'unité.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Ce sont des taxes affectées à des dépenses particulières qui sont hors budget, à l'instar de la taxe intérieure à la consommation (TIC.) La taxe sur la formation et la taxe d'apprentissage.

2.2.1.2. Classification selon le mode perception

Les mécanismes de recouvrement des impôts obéissent aux principes de la comptabilité publique relatifs aux opérations de perception des recettes effectuées par ses agents. En effet, les agents de la comptabilité publique sont les ordonnateurs, les contrôleurs financiers, les comptables publics et les régisseurs.

Pour les opérations de perception des impôts, deux acteurs de la comptabilité publique sont chargés de les effectuer et qui sont les comptables publics et les ordonnateurs.

Les ordonnateurs auxquels la mission de rendre une perception d'un impôt exécutoire, sont les directeurs des impôts de Wilaya, le chef des centre des impôts (CDI), les chefs des centres de proximité (CPI) les directeurs des impôts des grandes entreprises (DGE) , ils sont considérés comme des ordonnateurs délégués nommés par décret exécutif et auxquels on a délégué les signatures des Ministres des finances et PAPC du Wali pour rendre exécutoire la perception les recettes budgétaires, locales et celles du compte spécieux du trésor.

Les receveurs des impôts qui sont considérés comme les receveurs des impôts qui revêtent la qualité des comptables publiques secondaires représentants du ministre des finances pour les l'exécutions des opérations de recouvrement des impôts budgétaires et représentants les comptables publics principaux des collectivités locales pour le recouvrement des impôts locaux.

Ce mécanisme a donné lieu à deux catégories d'impôts : les droits enrôlés et les droits au comptant.

2.2.1.2.1. Les droits enrôlés

Selon les spécialistes de la comptabilité publique, les droits enrôlés sont recouverts suivant le cheminement général de la gestion de la perception des recettes publiques. Celui-ci s'articule autour de trois étapes : la première est la liquidation de l'impôt, la deuxième l'émission du rôle

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

général, et la troisième est la constatation de la créance fiscale.

Mis à part l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), les impôts annuels sont considérés comme droits enrôlés, dans un cadre général.

a. La liquidation de l'impôt

C'est la détermination des droits à payer selon la loi en vigueur par l'administration fiscale, comme c'est le cas de l'impôt sur le revenu globale/ bénéfices professionnels (IRG/BP), l'administration fiscale calcule les droits à payer via le service taxateur et ce, à l'issue du contrôle sommaire des déclarations annuelles y afférentes.

Ceci se fait par le service taxateur de l'administration fiscale et ce, par l'application du taux sur la base impôt imposable, ceci s'effectue après l'exploitation des déclarations du contribuable suite à un contrôle sommaire.

Ces déclarations sont déposées par le contribuable suivant les délais exigés par la loi qui débute au moment de l'avènement du fait générateur de l'impôt, c'est le cas de l'impôt sur le revenu globale catégorie bénéfices professionnels (IRG/BP) dont le fait générateur constitue la réalisation du résultat bénéficiaire imposable de l'année N qui intervient le 31/12/N et le délai du dépôt des déclarations commence à encourir à partir du 01/01/N+1 au 30/04/N+1.

b. L'émission du rôle général

Un rôle général est un titre de perception d'un impôt justifiant une dette d'un redevable légal envers l'administration fiscale, il est considéré du point de vue de la comptabilité publique comme un titre de recette. Cet état nominatif recèle des informations générales sur le redevable, son adresse, son numéro d'article, le numéro d'identification fiscale, la base imposable, le taux applicable et les droits à payer.

Le titre est un terme souvent employé par les juristes pour justifier l'existence d'une créance chez un autrui, comme c'est le cas pour le marché obligataire où on a tendance à employer ce terme fréquemment pour faire allusion à des créances obligataires.

c. La constatation de l'impôt

C'est la phase où la créance fiscale est rendue exécutoire, c'est-à-dire l'opération qui consiste à homologuer les titres de perception par les ordonnateurs compétents, que ce soit un directeur de wilaya des impôts territorialement compétent, un chef de centre des impôts ou le directeur des grandes entreprises.

En effet, un principe de la comptabilité publique exige qu'aucun titre de perception n'est exécutoire s'il n'est pas signé et homologué par l'ordonnateur, évidemment les ordonnateurs auxquels il est fait allusion sont les directeurs des impôts de wilaya (DWI), les directeurs des grandes entreprises (DGE), les chefs de centre des impôts (CDI) et les chefs des centres de proximité (CPI), au moment de l'établissement du rôle, cette dette devient exigible à partir de la signature de l'ordonnateur délégué compétant. Les premiers jours de la durée d'exigibilité sont appelés la mise en recouvrement du rôle et l'impôt est donc exigible au plus tard le dernier jour de cette durée¹⁹.

Les droits enrôlés sont exigibles après leurs constatations du rôle général, C'est-à-dire l'exigibilité précédée par le fait générateur, ce dernier est considéré pour ce cas en tant qu'état

2.2.1.2.2. Les Droits au comptant

Ce sont des droits dont leur modalité de perception déroge au principe général qui est applicable aux droits enrôlés, du moment où c'est aux redevables légaux de déterminer les bases et les droits, pour ensuite les reverser spontanément à la recette des impôts dont ils dépendent. Ils se caractérisent par deux étapes qui sont, liquidation et constatation des droits.

a. La Liquidation de l'impôt

Elle se caractérise par l'exigibilité de l'impôt qui peut soit précéder le fait générateur ou être en concomitance avec lui.

C'est au redevable de déterminer lui-même les bases, de calculer les droits et de les verser

¹⁹ Article 344 alinéa 1 paragraphe 1 du code des impôts directs et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

spontanément en vertu de la loi fiscale applicable à son régime d'imposition.

Les titres de perception sont appelés des bordereaux de versement et en Algérie il existe les déclarations mensuelles série G50 pour l'ensemble des droits en commun concernant les entreprises du régime du réel entrant dans le champs d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il y aussi le bordereau de versement série G50 A pour les paiement de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) concernant les entreprises ayant des sièges secondaires, ainsi que pour l'impôt sur le revenu global (l'IRG/Salaire), des bureaux de liaison et pour les entreprises exclues du champs d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

b. La constatation de l'impôt

Contrairement aux droits enrôlés, la constatation des titres de recettes des droits au comptant vient en aval de leur liquidation, le titre de recette est un bordereau des déclarations mensuelles séries :G50 (bordeaux de déclaration des droits en comptant des entreprises exerçant des activité entrant dans le champs d'application de la TVA) , G50A (bordeaux de déclaration des droits en comptant des entreprises exerçant des activités exclues le champs d'application de la TVA) et de G51 (pour la déclaration d'une personne physique de son revenu locatif soumise à l'impôt sur le revenu globale catégorie revenu locatif), il est sous forme d'imprimé en plusieurs pages, appelé Série H61. Il porte les informations sur les redevables ayant versé leurs droits avec des indications sur leurs déclarations mensuelles appropriées, elles sont envoyées par le receveur sous la supervision du responsable de l'assiette pour les constater.

Toutefois, en Algérie les impôts et taxes dont les entreprises sont redevables sont pratiquement tous des droits au comptant mise à part la taxe foncière et la taxe d'assainissement.

Contrairement au droits enrôlés, l'exigibilité des droits en comptant vient en amont de leurs constatations.

2.2.2. La classification technique fiscale

Cette classification recèle plusieurs paramètres : la nature de l'impôt, le critère du redevable légal, le mode de calcul.

2.2.2.1. La Classification selon la nature de l'impôt

La classification de l'impôt selon la nature est un ancien paramètre de distinction. Aujourd'hui il commence à perdre toute sa substance originale, en effet elle était axée sur l'affectation de la contribution fiscale. Si celle-ci est affectée à un service rendu, alors cette contribution est considérée comme taxe à l'instar de la taxe d'assainissement et la taxe intérieure à la consommation (TIC), si c'est une imposition ordinaire, elle est alors considérée comme impôt.

Aujourd'hui dans la pratique, beaucoup de contributions sont appelées comme taxes telle que la taxe foncière mais elles ne sont pas affectées à un service rendu, transformant ce cratère de classification en une notion obsolète.

2.2.2.2. La classification selon les caractéristiques du redevable légal

Ce critère de classification est celui qui donne lieu à la distinction entre l'impôt direct et l'impôt indirect. En effet, l'impôt direct est exigible au redevable légal qui est en même temps réel, c'est-à-dire qu'il est en même temps le contribuable ou en d'autres termes la personne imposable, il a l'obligation du payeur des droits qui lui sont dus. Il n'existe pas d'intermédiaire entre lui et l'administration fiscale dans le paiement.

Quant aux impôts indirects, la personne imposable n'est pas le redevable légale, cette dernière est la personne qui a l'obligation de collecter l'impôt et de le reverser au trésor public. Elle est donc l'intermédiaire entre l'administration fiscale et la personne imposable. Les droits dont il est question dans ce cas sont généralement des taxes sur la consommation, tels que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe intérieure à la consommation (TIC), Droits de circulation etc.

Toutefois, pour les droits prélevés à la source par les redevables légaux tels que les impôts détenus pour comptes à l'instar de l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (l'IRG Salaire), ils ne sont pas considérés comme impôts indirects, même si la personne qui a l'obligation d'effectuer le prélèvement revêt le statut du redevable légal non imposable. Il semblerait que les théoriciens n'ont pas tranché sur le statut de ces impôts, ils sont classifiés par les juristes comme des impôts directs, selon leurs implications pratiques dans le cadre algérien.

2.2.2.3. Classification selon le mode de calcul

Dans ce registre d'analyse, la classification de l'impôt est alignée aux critères de classification des droits de douanes. En effet, il y a les droits ad valorem et les droits spécifiques.

Les droits Ad valorem sont des impôts qui frappent un bien proportionnellement à sa valeur, ils sont calculés à la base de la valeur de la matière imposable.

Dans ce sens, il y a un impôt ad valorem proportionnel, c'est à dire on lui applique un taux fixe, les droits augmentent proportionnellement avec la valeur de la base imposable et les impôts ad valorem progressifs dont le taux augmente en fonction de la variation de la valeur de la base imposable, comme le cas de l'impôt sur le revenu global/bénéfices professionnels (IRG/BP), l'impôt sur le revenu global catégorie salarial (IRG/Salaire) et l'impôt sur le patrimoine.

Concernant les impôts spécifiques, ils sont calculés selon les caractéristiques de la matière imposable à l'instar du droit de circulation où la valeur de l'impôt est déterminée en fonction du volume du litre de l'alcool.

2.2.2.4. L'impôt réel et l'impôt personnel

L'impôt réel est un impôt frappant la valeur d'un bien imposable, d'un revenu imposable, d'un bénéfice imposable et d'un chiffre d'affaires imposable.

L'impôt personnel s'appuie sur des critères subjectifs, il s'intéresse à la situation personnelle du contribuable tel que l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG/salaire) où les critères de la détermination de la base imposable sont la situation familiale de la personne.

2.2.2.5. Les impôts analytiques et impôts synthétiques

2.2.2.5.1. Les impôts analytiques

Comme l'indique M. BOUVIER « l'impôt analytique est un impôt assis sur les éléments d'un patrimoine ou sur une opération isolée, ou encore sur une catégorie unique de revenu appelé cédule ».

En Algérie nous il y a comme impôt cédulaire l'impôt sur le revenu global/bénéfices

professionnels.

2.2.2.5.2. Les impôts synthétiques

Pour le même auteur l'impôt synthétique consiste à appréhender un ensemble d'opérations ou encore de revenus et à taxer l'ensemble en une seule fois. Il s'agit du type d'impôt qui a pour but de viser les personnes physiques en raison du regroupement de leurs revenus au même lieu, en l'occurrence le domicile, sauf dans les cas des régimes dérogatoires ayant le caractère d'imposition libératoire.²⁰

Toutefois le redevable légal et réel des impôts cédulaires et synthétiques est le personnes physiques disposant de plusieurs revenus, s'il est imposé par revenu, l'impôt y afférent pour chaque fraction est cédulaires, si ces revenus sont regroupés en une base d'imposition l'impôt il va résulter un impôt synthétique, ceci dépend de son choix.

2.2.3. Classification économique de l'impôt

C'est une classification qui s'oriente selon le point de vue fiscal vers la nature de la valeur économique de la base imposable. Elle constitue sur le point de vue économique les indicateurs macroéconomiques du moment où les critères de classification sont le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, les dépenses, les investissements, le bénéfice, le patrimoine. etc.

Un impôt universel prend l'aspect multidimensionnel dans la classification économique qui est la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt sur le chiffre d'affaires pour une personne physique ou morale revêtant le critère de redevable légale non réel et qui effectue des opérations régissant une activité imposable à cet impôt ;

Elle peut aussi être considérée comme un impôt sur les dépenses dans le cas où cette personne honore des redevances à un service fourni et imposable à la taxe en question qui est destiné aussi à une activité qui est aussi imposable ;

²⁰ Cours de Mr Saadoudi à IEDF sur le droit fiscal, promotion 2014, pages 10

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Elle peut aussi être l'impôt sur les investissements dans le cas d'achat de biens d'équipement imposables à la taxe en question et leur utilisation exclusive sera orientée vers l'activité imposable ;

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) peut être considérée comme un impôt sur la valeur ajoutée du moment où la valeur de la taxe à reverser correspond théoriquement au taux de la valeur ajoutée lors de la mise en place du processus de perception fractionné.

Enfin, elle est considérée comme un impôt sur la consommation dans la mesure où les consommateurs finaux sont les personnes indirectement imposables à cette taxe.

La taxe sur la valeur ajoutée est donc :

- Un impôt sur le chiffre d'affaire ;
- Un impôt sur les dépenses ;
- Un impôt sur les investissements
- Un impôt sur la valeur ajoutée
- Un impôt sur la consommation

Toutefois, en Algérie il existe d'autres impôts exclusivement sur le chiffre d'affaires telles que la Taxe sur l'activité professionnelle et d'autres sur la consommation à l'instar de la taxe intérieure à la consommation (TIC).

En plus de ces impôts énumérés au dessus, la classification économique évoque d'autres impôts et qui sont :

L'impôt sur les bénéfices, appelé impôt sur les sociétés (IS) en France et au Maroc, il est appelé l'impôts sur les bénéfices des sociétés (IBS) en Algérie frappant les entreprises ayant une personnalité morale qui dégagent des bénéfices annuels tirés de leurs activités imposables.

L'impôt sur le revenu appelé en Algérie comme impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG/Salaire), il frappe les salaires, les rente viagères et autres revenus des personnes

physiques.

L'impôt sur le capital appelé en Algérie comme l'impôt sur le revenu global catégorie des revenus des capitaux mobiliers (IRG/RCM), frappant les revenus issus des jetons de présence et autre revenus distribués aux associés de l'entreprise au prorata de leurs parts sociales, il touche aussi les intérêts perçus de leurs placements dans un organisme financier ou un titre obligataire.

L'impôt sur le patrimoine, touchant la valeur des biens de luxe qu'une personne physique possède, tels que les villas, les yachts.

Cette classification économique nous amène à d'interroger sur l'impôt universelle qui prend une place prépondérante dans la vie des entreprises qui est la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) .

3. Principes de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est issue du procédé de paiement fractionné institué en France en le 10 avril 1954 pour faciliter la perception de la taxe unique à la production, la taxe sur la valeur tire son nom de la variable économique sur laquelle elle porte en définitive, aux produits de services qu'elle acquière.

Selon la classification économique de l'impôt la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est considérée comme un impôt sur le chiffre d'affaire et en même temps un impôt sur la consommation.

Qu'elle est son origine ?

3.1. Histoire de la Naissance de la TVA

La taxe sur la valeur ajoutée TVA est née suite à un concours de conséquences d'une série de réformes radicales apportées en Europe à l'égard d'un impôt qui touchait les ventes. Au départ il y avait une institution en 1916 de l'impôt général sur les ventes, sa perception suivait le procédé suspensif qui est un mode de paiement au comptant applicable généralement qu'aux impôts indirects, dont l'exigibilité était au moment où les biens seraient livrés aux consommateurs finaux. Il y avait un seul collecteur et redevable légal de cet impôt, qui était le détaillant.

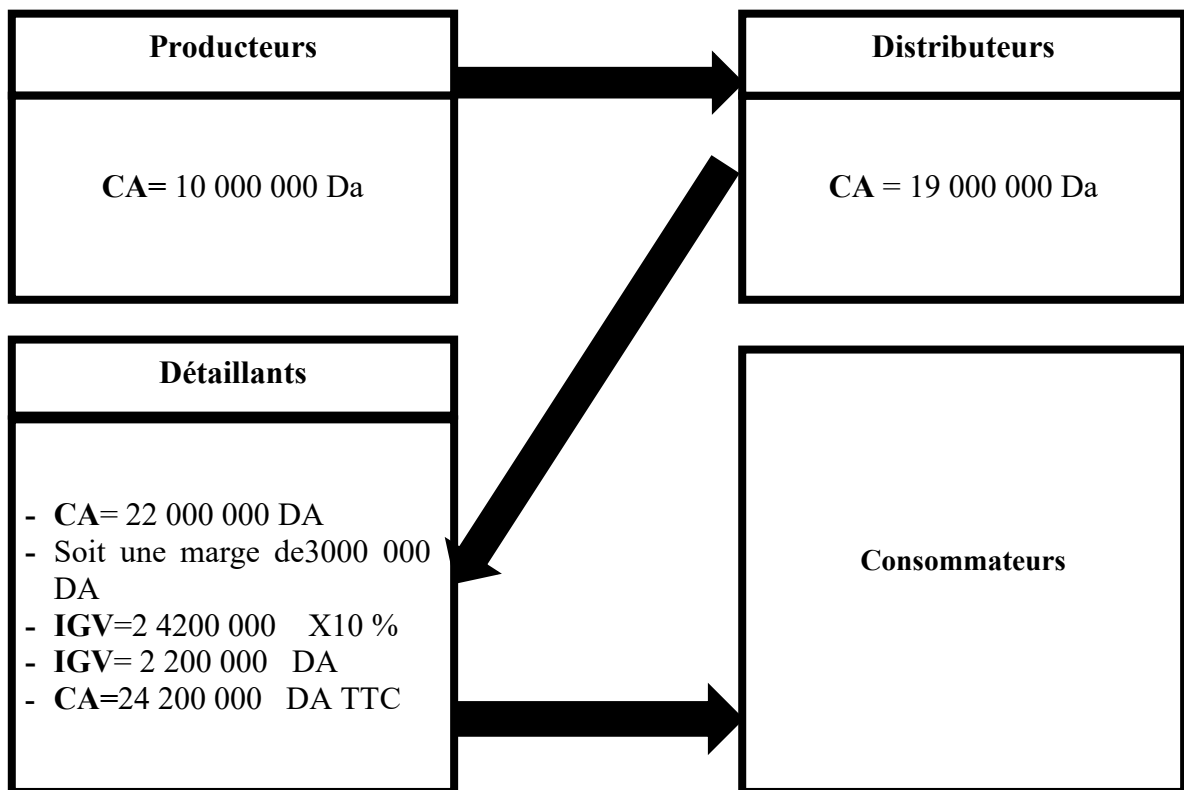
CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Exemple : Soit un circuit économique composé de producteurs, distributeurs, détaillants et consommateurs.

L'activité économique en question de ce bien est soumise à l'impôt générale sur les ventes suivant le mode de perception suspensif

Le taux de cet impôt est de 10 % .

Figure 1: circuit économique des transactions imposables à l'impôt général sur les vente suivant le mode de perception suspensif



CA (Chiffre D'affaires), IGV (impôt général sur les ventes)

Source : (conçu par nos soins, en s'inspirant des cours sur le contrôle sur pièces dispensés à la direction régionale des impôts d'Alger aux fonctionnaires des impôts entre novembre 2015 et janvier 2016)

L'impôt général sur les ventes de marchandises (IDV) n'était pas rentable pour le trésor public, d'autant plus qu'il était difficile de contrôler tout le circuit économique, il suffisait d'une fraude massive des détaillants pour mettre en péril ce système d'imposition suspensif. Ce qui avait incité les fiscalistes à réfléchir à un autre mode de perception de cet impôt qui permettrait de répondre aux besoins financiers des pouvoirs publics.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

En 1918, l'impôt général sur les ventes devint l'impôt général sur toute transaction²¹, son exigibilité s'élargit vers les transactions effectuées dans le cadre des activités industrielles et les prestations de service. Son application s'était généralisée sur la majeure partie des pays européens ainsi que les États Unis, passant en 1929 de l'impôt sur toute transaction à la taxe sur le chiffre affaire.

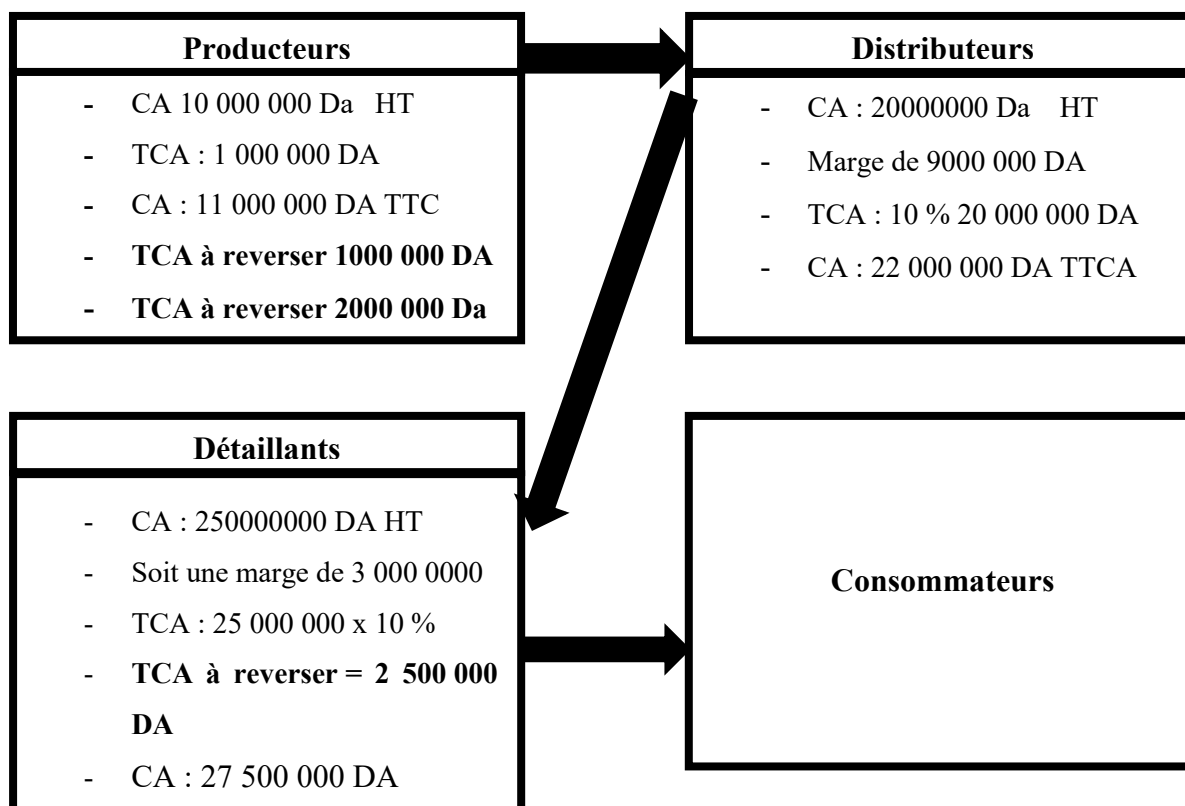
Ces transformations se sont matérialisées par l'adoption d'un nouveau procédé de perception qui est le cumulatif, touchant toutes les opérations économiques en commençant par les opérations effectuées par les producteurs jusqu'à celles effectuées par les détaillants, ainsi que les opérations effectuées par les prestataires de service.

Le système d'imposition cumulatif est un mode de perception en cascade en anglais turnover tax, il génère des cumulations de la valeur de la taxe et l'augmentation très sensible des prix, créant en conséquence une inflation galopante. Pour mieux comprendre ce mode de perception, nous allons reprendre l'exemple de tout à l'heure avec les mêmes valeurs, même taux et même acteurs, mais il lui sera applicable la taxe sur le chiffre d'affaires (TA) suivant le mode de perception cumulative.

²¹ MEHL Lucien, BELTRAME Pierre, Op.cit. P.332

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Figure 2: circuit économique des transactions imposables à l'impôt sur toute transaction devenue taxe sur le chiffre d'affaire suivant le mode de perception cumulatif



CA (chiffre d'affaires), TA (taxe sur les chiffres d'affaires)

Source : (op.cit.).

Tous les agents économiques du circuit étaient imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Mise à part les consommateurs tous les agents économiques du circuit étaient les redevables à la taxe.

Tel constaté dans l'exemple, ce procédé avait pu répondre aux besoins de l'Etat de renflouement des caisses publiques à court terme, en contrepartie il générerait une très grande inflation liée à l'influence de la cumulation la valeur de la taxe sur le chiffre d'affaires (TCA) au niveau de toutes les transactions qui s'effectuaient tout le long du circuit économique sur les prix de vente.

Cette influence néfaste du mode de perception cumulative de la taxe sur le chiffre d'affaires sur l'équilibre économique a donné lieu à la réflexion sur un nouveau procédé d'imposition qui

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

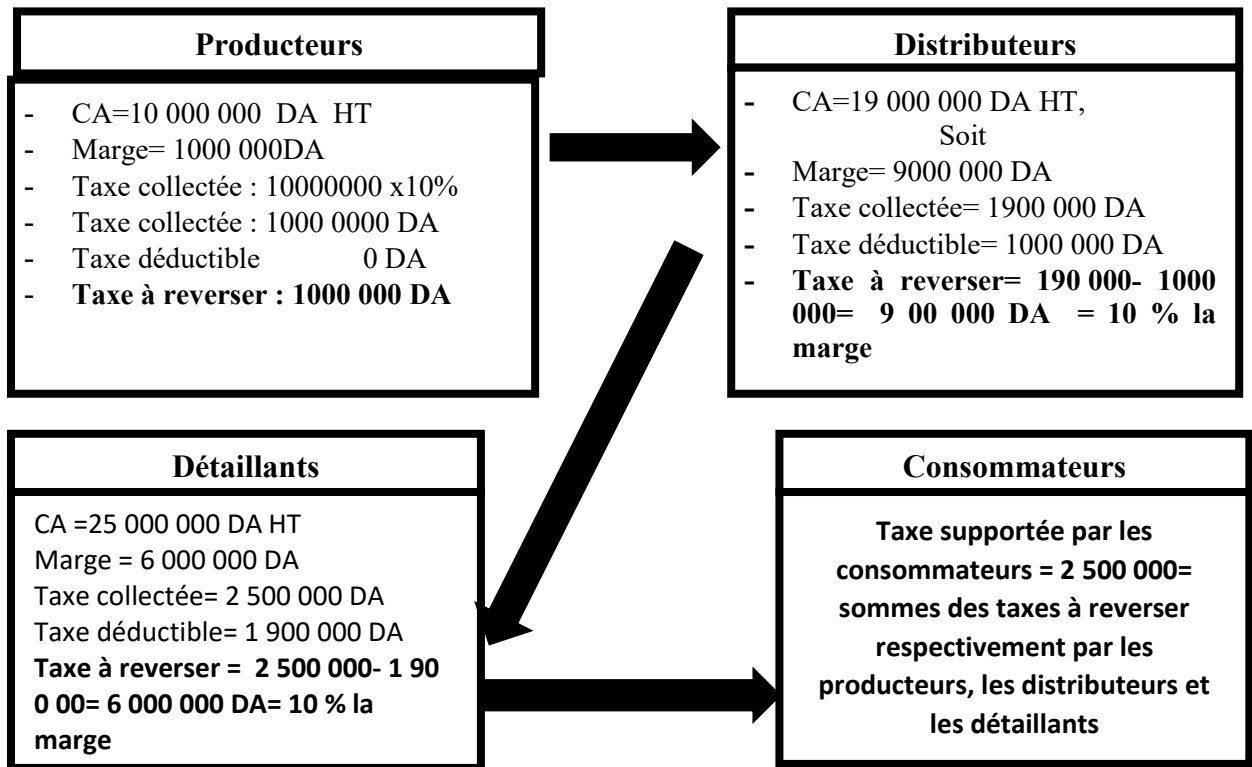
reprendrait à la double exigence de renflouement des caisses publique et la neutralité de l'impôt dans l'influence sur l'équilibre économique.

Le 10 avril 1954, on a adopté en France un procédé de perception révolutionnaire de cette taxe la rendant d'une part neutre sur le niveau général des prix et rentable en terme de rentrées publiques, il est appelé le mode d'imposition fractionné, c'est un procédé qui consiste à fractionner le montant du droit de la taxe collectée sur l'ensemble des opérateurs dans un circuit économique, la valeur globale est supportée exclusivement par les consommateur finaux qui est la personne imposable indirectement à la taxe, donnant lieu à la formule suivante.

Taxe à reverser par un opérateur = taxe collectée –taxe déductible

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Figure 3: circuit économique entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée selon le mode d'imposition fractionné

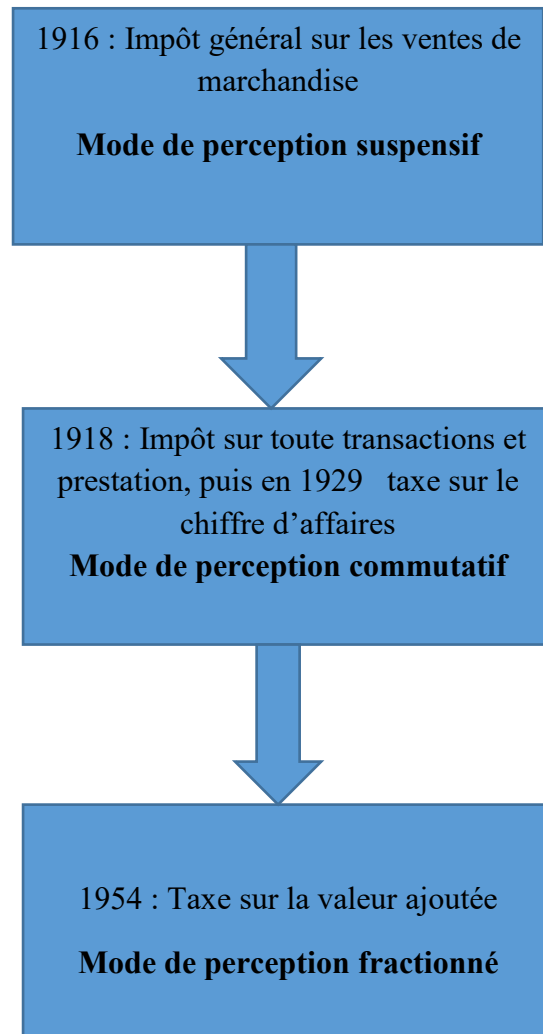


Source : (op.cit.).

La taxe à reverser par le distributeur est de 900 000 DA Soit 10 % de la valeur ajoutée du bien imposable, il en est de même pour le détaillant, ceci avait donné lieu lors de l'adoption procédé de perception fractionné à un passage de la notion de la taxe sur le chiffre d'affaire à celle de la taxe sur la valeur ajoutée connue actuellement sous les initiales de TVA.

Voici le résumé des faits historiques qui ont donné naissance à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Figure 4 : les principales évolutions favorisant la naissance de la TVA.



Source : (op.cit.).

3.2. Principes généraux du la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en tant qu'impôt

D'une manière générale, les principes de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) s'articulent autour des éléments qu'ils la constituent et qui sont le champ d'application, le principe de déduction, le taux et la base imposable.

3.2.1. Le champ d'application

Le champ d'application définit les opérations de transaction qui sont imposables théoriquement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

➤ **En premier lieu, il y a les opérations imposables par nature**

Ce sont toutes les opérations effectuées dans le cadre des activités commerciales, industrielles et prestation de service qui étaient définies lors du passage de l'impôt général sur les ventes à l'impôt général sur toute transaction puis la taxe sur le chiffre d'affaire, c'est-à-dire les opérations de transaction dans le cadre des activités économiques à caractère commercial industriel et prestation de service.

➤ **En deuxième lieu Les opérations imposables par dispositions expresses de la loi**

Elles représentent les opérations effectuées par les professions libérales et celles effectuées par les institutions financières, qui ne sont pas imposables par nature à la taxe sur le chiffre d'affaire par nature, elles sont intégrées par des dispositions expresses de la loi dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée quelques temps après son apparition.

➤ **En troisième lieu, les opérations imposables par option**

Ça concerne les opérations qui sont situées hors champs d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, c'est à l'entreprise qui effectue ces opérations de formuler le choix en vertu de la loi fiscale en vigueur de les intégrer dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Et ce, en fonction de sa politique fiscale.

➤ **En dernier lieu, les opérations ou produits exonérés :**

Ce sont des opérations et produits entrent dans le champ d'application de la taxe, du moment où ils sont taxables par nature ou par dispositions expresses de loi mais pour des considérations économiques et sociales, l'Etat décide de les exonérer de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), cette exonération peut être temporaire c'est-à-dire elle est bien définie par loi dans le temps ou permanentes c'est-à-dire il y a aucune précision sur la durée d'exonérations.

Les activités qui ne sont pas situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont appelées comme activités exclues du champ d'application ou activités situées hors champs d'application et ne doivent être confondues avec les activités exonérées.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

L'entreprise exerçant une activité exclue du champ d'application n'est ni assujettie ni redevable légale à la taxe sur valeur ajoutée (TVA), elle n'a pas l'obligation de déclarer les chiffres d'affaire réalisés dans les documents officiels réservés à la taxe sur la valeur ajoutée, cette entreprise n'est ni redevable ni assujettie à la taxe en question.

Les personnes imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont les consommateurs finaux d'autant plus que cette taxe est un impôt indirect et les entreprises qui effectuent les opérations entrant dans son champ d'application sont considérées comme assujetties, si ces opérations sont taxables ces entreprises seraient considérées comme des assujetties et redevables légales. Si ces entreprises effectuent des opérations exonérées elles seraient considérées comme des assujetties et non redevables à taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Les assujetties sont donc des entreprises qui sont soumises aux obligations déclaratives des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qu'elles soient taxables Et/ou exonérées.

Une entreprise qui réalise un chiffre d'affaires ou recette taxable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est considérée comme collectrice de cette taxe.

Une entreprise qui réalise un chiffre d'affaires ou recettes taxables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et au même temps dégage à l'issue des déductions d'un montant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible grevant l'opération d'achat un montant de la taxe à payer au trésor, elle serait considérée comme collectrice et redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à reverser.

Une entreprise exerce totalement dans les champs d'application qui réalise un chiffre d'affaire mixte, c'est-à-dire une partie d'opération de transaction est imposable et l'autre exonérée, elle serait considérée comme une assujettie et une redevable partielle.

Si une entreprise exerce une activité située partiellement dans le champ d'application, c'est-à-dire une partie de ses opérations entre dans le champ d'application et l'autre partie est située

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

hors champ d'application, elle est considérée comme redevable et assujettie partielle à la taxe sur le chiffre d'affaire (TVA).

3.2.2. Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée

Dans certains cas, le fait générateur en matière de taxe sur la valeur ajoutée est en tant qu'état, c'est-à-dire il est concomitant avec l'exigibilité. A l'instar des activités commerciales où le fait générateur et l'exigibilité sont la livraison juridique et matérielle.

Dans d'autres cas, le fait générateur est en tant que changement d'état, c'est-à-dire il est intermittent avec exigibilité. Comme les opérations effectuées par les entreprises de consulting et d'audit, le fait générateur est la prestation fournie, l'exigibilité est l'encaissement.

3.2.3. Les règles de déductions

La déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) doit obéir à plusieurs conditions :

- En effet, pour que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) soit déductible elle doit résulter d'une opération d'achat ou de dépense imposable à la taxe en question ;
- Ces achats et ces dépenses doivent être affectés aux opérations de transaction réalisant un chiffre d'affaires ou recettes imposables en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
- La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est déductible si les opérations dont elle résulte sont taxables et au même temp affectées à des opérations de réalisation d'un chiffre d'affaires taxable qui entre exclusivement dans le cadre de l'activité principale de l'entreprise. Exemple Pour des activités commerciales imposables totalement, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible est issue des opérations des achats de marchandises pour la revente, achat d'équipement et autres dépenses et frais de services taxables engagés pour l'activité de l'entreprise.
- Les entreprises exerçant des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) bénéficient du droit de déduction si leurs opérations résultent des d'achats de matières premières taxables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) issues des achats de biens amortissables et taxables entrant exclusivement dans son activité.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

- Pour les activités de prestation de service, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible résulte des achats taxables indispensables à la réalisation des chiffres d'affaires et/ou les recettes taxables.
- Les entreprises qui effectuent des activités exonérées ou exclues des champs d'application sont exclues de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Toutefois, pour les redevables mixtes ont le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) issue de leurs dépenses ou achats imposable à la taxe en question est au prorata du chiffre d'affaires taxable qu'elles réalisent.

3.2.4. La base imposable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La base imposable TVA est constituée du prix de vente et certains éléments qui lui sont inclus et exclus, ils sont définis par les dispositions fiscales en vigueur²²,

3.2.5. Le Taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Il y a trois taux de la taxe sur la valeur ajoutée TVA ;

Le Taux normal en Algérie il est à 17 % devenu 19 % en 2017 ;

Le taux Réduit il est à 7 % devenu en 2017 9 % en 2017 ;

Et le taux 0 pour les activités d'exportation.

Toutes les entreprises exerçant ces activités ont le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur achat et dépenses.

Elles ont aussi le droit de récupérer la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) grevant leurs Achats, et leurs dépenses taxables engagées dans le cadre de leurs opérations d'exportation.²³

En conclusion, quand il s'agit d'une activité lucrative habituelle dont le contribuable en fait un métier principal, déclarée chez les services fiscaux compétents, les deux éléments constitutifs qualitatifs axés sur les champs d'application, en l'occurrence la matière imposable et la personne redevable montrent la nature de l'impôt direct annuel au sens strict qui lui est

²² Voir le chapitre deux sections 3 page 75 de ce mémoire

²³MEHL Lucien, BELTRAME Pierre. Op.cit, P.355

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

imposable à son bénéfice, celui-ci constitue et détermine le régime imposable applicable.

C'est-à-dire pour une entreprise qui est une personne imposable, sa nature juridique (morale, physique ou société civile) est définie à travers le statut social (SARL, SPA, EURL, SNC, Société civile), l'activité économique qu'elle en fait comme ensemble de métiers habituels par lesquels elle est susceptible de réaliser des bénéfices pour chaque exercice (matière imposable déterminant la nature de l'impôt qui est applicable à son résultat annuel imposable).

Ces entreprises peuvent avoir en général des taxes, impôts et autres droits communs où elles sont soumises comme redevables légales et réelles et redevables légales non réelles, soit trimestriellement ou mensuellement, la détermination de leurs bases imposables obéit généralement aux mêmes dispositions, la différence se situe dans le taux. C'est sur ce cheminement que s'articule la sphère environnementale fiscale déclarative ordinaire algérienne.

De ce fait, notre démarche constitue de faire un décryptage de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif suivra trois étapes qui seront présentées respectivement dans les trois sections suivantes de ce chapitre :

En effet, dans la deuxième section, il sera question de décrire le système fiscal des entreprises en Algérie ;

Concernant la section trois, il sera question de présenter les impôts, taxes, et autres droits dont les entreprises sont redevables légales au sens large ;

Enfin la quatrième section de ce chapitre portera sur les modalités communes de détermination de la base imposable annuelle distincte, et les modalités de leurs déclarations souscrites.

Ceci va nous permettre de nous renseigner davantage sur l'environnement fiscal algérien, donc la spécificité de sa complexité qui constitue l'origine de son risque.

Section 2 : le système fiscal applicable aux entreprises en Algérie

En tenant compte de la spécificité de la personnalité juridique de redevables légaux, de la nature et de l'importance de leurs activités qui en sont la source des bénéfices annuels imposables

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

(matière imposable), le législateur fiscal algérien définit un système fiscal déclaratif par le champ d'application et les régimes fiscaux qui sont applicables.

Le champ d'application du système fiscal algérien applicable aux entreprises se définit par la qualité des entreprises redevables légales et leur activité en précisant celles qui sont imposables, exonérées et exclues du champ d'application.

Depuis la loi de finances 2015, il existe deux régimes fiscaux applicables aux entreprises, le régime du réel et le régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU).

De ce fait, cette section s'articulera en trois parties, le champ d'application, le régime du réel et le régime forfaitaire unique.

1. Le Champ d'application

Le législateur fiscal algérien définit le champ d'application d'un impôt ou d'un régime par la présentation des opérations des activités imposables et des activités exonérées, ainsi que la qualité des personnes redevables.

1.1. Les activités imposables

Ce sont généralement des activités à caractère industriel, commercial et artisanal qui sont définies par l'article 12 du code des impôts directs et taxes assimilées comme suite :

- Ceux qui se livrent à des opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui, habituellement, achètent en leur nom les mêmes biens en vue de les revendre ;
- Ceux qui étant bénéficiaires d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble cèdent à leur diligence, lors de la vente de cet immeuble par fractions ou par lots, le bénéfice de cette promesse de vente aux acquéreurs de chaque fraction ou lot ;
- Ceux qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie ;
- Ceux qui exercent l'activité d'adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits

communaux ;

- Ceux qui tirent des profits des activités avicoles et cuniculicoles lorsqu'elles ont un caractère industriel. L'activité ayant un caractère industriel sera définie, en tant que de besoin par voie réglementaire ;
- Ceux qui réalisent des produits provenant de l'exploitation de salins, lacs salés ou marais salants,
- Les revenus des marins pêcheurs, patrons pêcheurs, armateurs et exploiters de petits métiers.
- Ceux qui réalisent des gains nets en capitaux réalisés à l'occasion de la cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux.
- Il y a aussi les actes civils qui étaient assimilés faits des sociétés civiles tout revenu tiré d'un bénéfice²⁴

1.2. Exemptions et exonérations

- Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements, d'activité ou de projets, éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chômage », bénéficient d'une exonération totale de l'impôt sur le revenu global, pendant une période de trois (3) ans, à compter de la date de sa mise en exploitation. Lorsque ces activités sont implantées dans une zone à promouvoir dont la liste est fixée par une voie réglementaire, la période de l'exonération est portée à six (6) années à compter de la mise en exploitation. Cette période est prorogée de deux (2) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (3) employés à durée indéterminée. Le non-respect des engagements liés au nombre d'emplois créés entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés. Lorsque les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements, éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chômage » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit », sont implantées dans une zone bénéficiant de l'aide du « Fonds spécial de développement des régions du Sud », la période de l'exonération de l'impôt sur le revenu global est

²⁴ Articles 12 du code des impôts directs et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

portée à dix (10) années à compter de la mise en exploitation.

- Bénéficiaire de l'exonération totale de l'impôt sur le revenu global, pour une période de dix (10) ans, les artisans traditionnels ainsi que ceux exerçant une activité d'artisanat d'art.
- Bénéficiaire d'une exonération permanente au titre de l'impôt sur le revenu global : – les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent ; – les montants des recettes réalisées par les troupes théâtrales ; – les revenus issus des activités portant sur le lait cru destiné à la consommation en l'état.
- Ne sont pas compris dans la base de l'impôt sur le revenu global, les sommes perçues, sous forme d'honoraires, cachets de droits d'auteur et d'inventeurs au titre des œuvres littéraires scientifiques, artistiques ou cinématographiques, par les artistes, auteurs compositeurs et inventeurs.
- Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « Fonds national de soutien au microcrédit » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chômage », bénéficiaire d'une exonération totale de l'impôt sur les bénéfices des sociétés pendant une période de trois (3) années, à compter de la date de mise en exploitation.

Si les activités sont exercées dans une zone à promouvoir, la période d'exonération est portée à six (6) années et ce, à partir de la date de mise en exploitation. Cette période d'exonération est prorogée de deux (2) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (3) employés à durée indéterminée. Le non-respect des engagements entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.

Lorsqu'une entreprise dont l'activité est déployée par ces jeunes promoteurs, exerce concurremment une activité dans les zones à promouvoir dont la liste est fixée par voie réglementaire et en dehors de ces zones, le bénéfice exonéré résulte du rapport entre le

chiffre d'affaires réalisé dans les zones à promouvoir et le chiffre d'affaires global.

- Si les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements, éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou de la « caisse nationale d'assurance-chômage » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit », sont implantées dans une zone bénéficiant de l'aide du « Fonds spécial de développement des régions du Sud », la période de l'exonération est portée à dix (10) années à compter de la mise en exploitation.^{71 bis}.
- Les coopératives de consommation des entreprises et organismes publics sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.²⁵
- Bénéficiaire également d'une exonération permanente au titre de l'impôt sur le bénéfice des Sociétés. Toutefois en fonction du Chiffre d'affaires des entreprises de leurs options, elles peuvent être suivies dans l'un des régimes soit dans le régime du réel ou de l'impôt forfaitaire unique (IFU).

2. Le régime du réel

C'est un régime fiscal qui se base sur les déclarations effectives des contribuables, il est subdivisé en deux sous-régimes, celui de l'impôt sur les bénéfices des sociétés pour les entreprises ayant des personnalités morales (telles que les SARL, SPA, EURL, Les groupement de Sociétés) et celui de l'impôt sur le revenu global catégorie des bénéfices professionnels pour les sociétés de personnes (SNC, sociétés civiles.) sous réserve de leur non option pour l'autre sous régime précité.

Plusieurs caractéristiques distinctives peuvent être relevées entre ces deux sous régimes, parmi lesquels :

L'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) s'établit au nom de la société sur le résultat bénéficiaire qu'elle a réalisée, l'impôt sur revenu global catégorie des bénéfices professionnels (IRG/BP) s'établit individuellement, par voie de rôle général pour chaque personne en leur nom respectif.

²⁵ Articles 13 et 138 du code des impôts directs taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Pour l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), c'est à l'entreprise elle-même de calculer et de payer spontanément l'impôt, ce qui a valu à cet impôt la réputation d'être un droit au comptant, contrairement à l'impôt sur revenu global catégorie des bénéfices professionnels (IRG/BP) qui est calculé par l'administration fiscale qui adresse un rôle pour chacun des associés, et l'entreprise n'est pas concernée par cette imposition.

Le lieu de d'établissement de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) est le siège principal de l'entreprise, celui de l'impôt sur revenu globale catégorie des bénéfices professionnelles (IRG/BP) est la résidence principale de chacune des personnes concernées.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) se règle spontanément par trois (3) acomptes provisionnels (1^{er} AP 20 février au 20 mars, 2^{er} AP entre le 20 mai et le 20 juin et le 3^{em} AP entre le 20 octobre et le 20 novembre) et par un solde de liquidation au moment du dépôt de la déclaration annuelle dans le lieu de l'activité principale de l'entreprise. Pour l'impôt sur revenu global catégorie des bénéfices professionnelles (IRG/BP) il se règle par deux acomptes provisionnels (1^{er} AP entre 20 février et le 20 mars 2^{er} AP entre le 20 mai et le juin) et un solde de liquidation calculés par l'administration fiscale et adressé au contribuable concerné à son domicile résidentiel.

L'acompte provisionnel est égal à 30% du dernier résultat bénéficiaire réalisé, si ce dernier est un déficit pour les entreprises relevant de régime de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), l'acompte serrait calculé sur le minimum d'imposition qui est de 10000 DA, c'est-à-dire 30% de 10000 DA., ces acomptes et le soldes de liquidation sont calculés et payés spontanément par le contribuable lui même

Toutefois, pour les entreprises relevant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, elles sont tenues de calculer leurs acomptes provisionnels (AP) durant la première année de leur création, à la base de 30 % de 5 % de leur capital social.

Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) est proportionnel, il était de 19 % pour

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

les activités de production de biens, le bâtiment et les travaux publics, ainsi que les activités touristiques et de 25 % pour les activités de commerce et de services et les importations ²⁶, puis près l'intervention de la loi de finances 2015 le taux est unifié de 23 % pour toutes les activités, et enfin, <<après l'intervention de la loi de finances complémentaire 2015 les taux sont actuellement 19%, pour les activités de production de biens;

- 23%, pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques ainsi et thermales à l'exclusion des agences de voyages ; 26 % aux autres activités.
²⁷>>

Quant à l'impôt sur le revenu globale bénéfices professionnel l'IRG le Taux est progressif suivant un barème et qui

<< N'excédant pas 120.000 DA	0%
De 120.001 DA à 360.000 DA	20%
De 360.001 DA à 1.440.000 DA	30%
Supérieur à 1.440.000 DA	35% ²⁸ >>

Toutefois ces deux sous-régimes obéissent aux mêmes principes en matière d'obligations déclaratives (section 4) annuelles dans le cadre de la détermination de la matière imposable et base imposable, ils ont aussi généralement les principes déclaratifs mensuels en matière des droits communs dont elles sont redevables légales et/ou réelles.

Cependant, avant la loi de finances 2015, le régime de l'impôt sur le revenu (IRG) applicable aux sociétés était subdivisé en deux Sous régime, celui de l'impôt sur le revenu globale bénéfice commercial (IRG/BIC) concernant les sociétés de personnes qui exercent une activité à caractère commercial, industriel dont le mode d'imposition est de déclaration est similaire à celui de la catégorie de l'impôt sur le revenu global bénéfice professionnels(IRG/BP) et celui de l'impôt sur le venu global catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC)

²⁶ Article 151 alinéa 1 du codes impôt directe et taxe assimilé avant la loi de finances 2015

²⁷ Articles 151 alinéa1 du code des impôts directes et taxes assimilées modifié par l'article 2 de la loi de finances complémentaire 2015

²⁸ Article 104 du code des impôts directes et taxe assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Le régime de l'impôt sur le revenu globale Catégorie des bénéfices non commerciaux (IRG/BNC) touchait les sociétés civiles exerçant une profession libérale, et leur déclaration périodique étaient trimestrielle.

Ces sociétés sont composées de groupement de personnes exerçant sous un nom juridique commun une profession libérale, ces derniers peuvent être un groupe de médecins, avocats, notaires, comptables, architectes, experts fonciers, etc. Le bénéfice annuel est imposable individuellement au nom de la personne. Il est versé d'une manière spontanée à hauteur de 20% du prorata de sa part dans la société civile sur le bénéfice.

3. Le régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU)

Ce régime était applicable uniquement aux personnes physiques exerçant les activités à caractère industriel qui réalisaient un chiffre d'affaires inférieur à 30 000 000 DA, il s'est élargi par l'article 13 de la loi de finances 2015 vers les entreprises relevant du régime du réel que ce soit celle du régime de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ou ceux du régime de l'impôt sur revenu global catégorie des bénéfices professionnelles (IRG/BP), réalisant des chiffres d'affaires ou des recettes dans les mêmes conditions de ces dites personnes physiques.

L'impôt forfaitaire unique est l'agrégation de l'impôt annuel sur le résultat en fonction du régime fiscal applicable (l'impôt sur le revenu global ou l'impôt sur les bénéfices des sociétés) avec les impôts périodiques la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les bases d'imposition sont les Chiffres d'affaires ou les recettes annuelles susceptibles d'être réalisées.

Selon l'article 282 ter du code l'impôt direct et taxes assimilées, les taux de l'impôt forfaitaire unique sont fixés comme suit :

<<- 5%, pour les activités de production et de vente de biens.

- 12%, pour les autres activités ²⁹>>.

L'impôt forfaitaire unique a connu deux modalités d'imposition, la première est une sorte

²⁹ Art. 282 ter du code des impôts directes et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

d'évaluation forfaitaire des bases qui était effectuée par l'administration fiscale et la seconde est celle qui est entrée en vigueur à partir du première janvier 2016 et ce, par les dispositions l'article 24 de la loi de finances complémentaire 2015 transformant l'établissement de l'impôt sous la forme de paiement spontané.

3.1. Le régime d'évaluation forfaitaire par l'administration fiscale

Durant l'année 2015 l'établissement de l'impôt forfaitaire unique s'effectuait selon le même principe que celui applicable aux droits enrôlés. Et ce, en fonction des données dont disposait le service taxateur, il adressait une proposition de bases forfaitaires qui constituait des Chiffres d'affaires annuels (CA) que l'entreprise était susceptible de réaliser, cette proposition est formulée sous un imprimé officiel appelé série C numéro 8 qui contenait une notification proposition des bases biennales (années N et Années N+1).

Trente jours étaient accordés au contribuable afin de formuler ses observations sous forme d'acceptation ou de refus sous cet imprimé, l'absence de réponse à l'issue des délais impartis était considérée comme une acceptation tacite des bases. Trente jours après, quelle que soit l'issue de la proposition envoyée (absence de réponse, acceptation ou refus) l'administration fiscale établissait des bases biennales définitives appelées sous une notification définitive Série Numéro C 9. Ces imprimés étaient préalablement envoyés au sous un bordeaux appelé D 41, considéré comme titre de recette pour qu'ils soient constatés par le directeur de Wilaya des impôts ou chef de centre de proximité (CPI), afin de rendre la dette fiscale exécutoire, et ce suivant le principe des droits enrôlés, édicté par les règles générales de la comptabilité publique, puis pour chaque contribuable on lui envoyait une notification définitive de bases série N° C9 approprié. Si le contribuable n'était pas satisfait des bases, il disposait des voies contentieuses pour formuler une réclamation y afférente afin de les contester.

Le payement de l'impôt forfaitaire unique IFU était trimestriel, il se faisait quatre versement 4 versements par mois sous l'imprimé série G12³⁰ :

Le premier trimestre était exigible au plus tard Le 31 mars. ;

Le deuxième trimestre était exigible au plus tard le 30 juin ;

³⁰ Voir l'annexe 1 page 281 et l'annexe 2 page 284

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Le troisième trimestre était exigible au plus tard le 30 septembre ;

Le 4^{em} trimestre était exigible au plus tard le 31 décembre.

Toutefois, les contribuables avaient l'obligation de souscrire leurs déclarations des chiffres d'affaires ou des recettes sur un imprimé réservé aux personnes morales et physiques soumises au régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU). Le

s sources d'informations dont disposait l'administration fiscale, sont le procès-verbal (PV) d'enquête et les déclarations fiscales antérieures.

Le Procès-Verbal (PV) d'enquête recèle la particularité de l'activité de l'entreprise, la capacité économique du contribuable, son lieu d'activité, l'achalandage, la présence des concourants..etc..

Concernant les déclarations fiscales antérieures, ce sont celles rapportées dans les liasses qui précisent des indications détaillées sur le résultat du chiffre d'affaires ou les recettes réalisées durant les années précédentes.

3.2. Le régime du paiement spontané

Ce régime est entré en vigueur dès le 1^{er} janvier 2016, abrogeant par conséquent le régime d'évaluation forfaitaire de l'administration fiscale, son mode de perception obéit aux mêmes mécanismes que ceux applicables aux droits au comptant, trois étapes caractérisent les obligations déclaratives du contribuable soumis à ce régime :

La première, elle consiste aux obligations de dépôt de la déclaration annuelle des chiffres d'affaire Série G12³¹ avant le premier février dans les mêmes conditions exigées par le régime d'évaluation administrative. Cette déclaration doit évidemment contenir les données sur le chiffre d'affaires et le résultat de l'année N.

En deuxième lieu, le Chiffre d'affaire déclaré dans la déclaration annuelle G12 de l'année N constituera la base d'imposition de l'année N+1 aux taux définis par les dispositions de l'article 282 ter du code des impôts directs et taxes assimilées, le contribuable détermine les droits lui-même et les reverse spontanément suivant les mêmes règles d'exigibilité imposées pour les droits au comptant. « Les contribuables relevant du régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU)

³¹ Voir les annexes annexe 1 page 276 annexe 2 page 279

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

peuvent opter pour le paiement annuel de l'impôt. Et ce, dans ce cas, ils peuvent s'acquitter du montant total annuel à compter du 1er septembre et jusqu'au 30 du même mois.³² ».

En troisième lieu, si le contribuable réalise un chiffre d'affaires (CA) de l'année N+1 qui est supérieur à sa base, le contribuable est tenu d'effectuer une déclaration complémentaire G12³³ et de payer le complément exigible avant le 31 janvier de l'année + 2 .

Toutefois le contribuable soumis au régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU) peut opter avant le 1^{er} février pour le régime du réel. Pour ce faire, il doit formuler une demande au service dont il dépend et doit disposer d'une comptabilité régulière aux dispositions des articles 9 et 10 du code de commerce. Si l'année qui suit la demande d'option n'est pas renouvelée et son chiffre d'affaires (CA) n'atteint le seuil de 30 000 000 DA, il sera versé au régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU).

Le régime du réel impose aux entreprises éligibles des droits dont elles sont obligatoirement redevables légales.

Quels sont ces droits ?

Section 3 : les droits dont les entreprises du régime du réel sont redevables légales

Contrairement aux entreprises qui relèvent du régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU), celles du régime du réel sont dans l'obligation de déclarer et de payer en comptant, indépendamment et périodiquement leurs taxes sur l'activité professionnelle (TAP) et leurs taxes sur la valeur ajoutée (TVA). En plus de ces droits, elles ont aussi l'obligation de reverser d'autres taxes et droits, classés en deux catégories en fonction de leurs qualités de redevables légales.

En effet pour la première catégorie, il s'agit des impôts et taxes dont ces entreprises sont redevables légales non réelles, tels que les impôts détenus prélevés par voie de retenue à la

³² Article 365 alinéa 3 paragraphe 3 du code des impôts directs et taxes assimilées, voir annexe 3 page 280

³³ Voir l'annexe 6 et 7 pages 281

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

source, les impôts et taxes indirectes frappant généralement l'acte de consommation et droits de timbre sur état.

La deuxième catégorie concerne des impôts et taxes dont ces entreprises sont redevables légales et réelles, tels que les impôts et taxes communaux (taxe foncière et taxe d'assainissement), la taxe d'apprentissage pour les petites entreprises et la taxe de la formation et pour certains cas taxes sur la publicité pour certaines entreprises.

Toutefois, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) entre dans la première catégorie d'impôt de taxes et de droits suscités et la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) entre dans la deuxième catégorie. De ce fait, nous allons présenter dans cette section ces deux catégories des impôts, taxes et droits en mettant l'accent sur leurs modalités déclaratives.

1. Les impôts, taxes et les droits dont les entreprises sont redevables légales non réelles

Comme ça été évoqué dans la présentation des personnes redevables comme l'un des éléments qualitatifs de la constitution de l'impôt, ceux qui revêtent la qualité de redevables légaux non réelles ou non imposables et ont l'obligation selon la loi de collecter l'impôt pour l'Etat, et ce, quand il s'agit des taxes indirectes en d'autre terme les taxes sur la consommation les impôts détenus pour compte et les droits de timbres. Ce processus est régi par un mécanisme déclaratif complexe, assorti de sanctions en cas d'omission ou insuffisance de déclaration, ce sont donc aussi des impôts où niche le risque fiscal lié à la conformité.

En Algérie il existe trois catégories de ces impôts :

La première catégorie concerne, les impôts détenus pour compte en d'autres termes les retenues à la source à l'instar de l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG / Salaires), retenue à la source sur l'impôt sur le revenu global et impôt sur les bénéfices des sociétés imposables aux entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie³⁴ et l'impôt sur le revenu global (IRG /RCM).

³⁴ Ce sont des entreprises qui sont redevables légales non légales, l'obligation déclarative l'impôt en question incombe les contribuables clients de ces entreprises étrangères, ces clients sont des contribuables ayant la qualité des redevables légales non réels à cet impôt.

Deuxièmement, il y a ce qu'on appelle les taxes indirectes.

Enfin, nous avons les droits de timbres sur états.

Nous allons à cet effet présenter toutes ces catégories des impôts régissant la législation fiscale algérienne qui constituent un aspect de l'environnement fiscal lié au cadre déclaratif des entreprises.

1.1. Les impôts détenus pour compte et les retenues à la source

Ce sont des <<impôts directs³⁵>>, mais leur prélèvement s'effectue par voie de retenue à la source qui doit être opéré par des entreprise bénéficiaires du service rendu par la personne imposable elle-même.

Deux impôts sont plus récurrents touchant les entreprises en tant que redevables légales non réelles, l'impôt sur le revenu global catégorie Salariale (IRG Salaire) et L'impôt sur le revenu global catégorie des capitaux mobiliers (IRG/RCM).

1.1.1. L'impôt sur le revenu globale catégorie salariale (L'IRG Salaire)

C'est un impôt qui frappe les salaires des personnes physiques proprement dit (redevable réel), l'obligation de son prélèvement incombe aux entreprises employeurs (redevables légales).

Les revenus imposables à ces impôts (matière imposable) définie par les articles 66 et 67 du code des impôts directs et taxes assimilées, et ce comme suite :

1.1.1.1. Les revenus imposables

– Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu global³⁶.

³⁵ Le code des impôts directs et taxes assimilées les considère comme des impôts directs

³⁶ Article 66 du code des impôts directes et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les entreprises redevables légales à cet impôt sont les sociétés de personnes, des sociétés civiles professionnelles et des membres des sociétés de participation.

Sont considérées comme des salaires pour l'établissement de l'impôt :

- Les revenus alloués aux associés et gérants des sociétés à responsabilité limitée, aux associés
- Les sommes perçues en rémunération de leur travail par des personnes exerçant à domicile à titre individuel, pour le compte de tiers,
- Les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés,
- Les primes de rendement, gratifications ou autres, d'une périodicité autre que mensuelle, habituellement servies par les employeurs,
- Les sommes versées à des personnes exerçant, en sus de leur activité principale de salariés, une activité d'enseignement, de recherche, de surveillance ou d'assistantat à titre vacataire, ainsi que les rémunérations provenant de toutes activités occasionnelles à caractère intellectuel. À travers cette présentation des revenus imposables, les catégories des salaires peuvent être ressorties³⁷.

Deux catégories de salaire imposable peuvent être ressorties à travers cette description :

En premier lieu, il s'agit des salaires, les rentes viagères, les pensions perçues comme revenu principal, après avoir exercé une activité à titre habituel. De nombreux comptables, financiers et fiscalistes des entreprises les désignent comme salaires tirés d'activités principales, tout simplement salaires principaux. Ils sont inscrits dans le compte 63 dans la rubrique du plan comptable SCF rémunération salariale.

En second lieu il s'agit des revenus tirés des activités occasionnelles, activités accessoires, activités contractuelles et activités ayant la qualité de vacation, désignées par les comptables et les financiers comme des salaires accessoires. Sur le plan comptable ils sont considérés comme services extérieurs inscrits dans la rubrique 622.

³⁷ Article 67 du code des impôts directs et taxes assimilées

1.1.1.2. Les exemptions à l'impôt sur le revenu globale catégorie salaire

Sont affranchis de l'impôt sur le revenu catégorie salaires :

- Les personnes de nationalité étrangère exerçant en Algérie dans le cadre d'une assistance bénévole prévue dans un accord étatique ;
- Les personnes de nationalité étrangère employées dans les magasins centraux d'approvisionnement dont le régime douanier a été créé par l'article 196 bis du code des douanes ;
- Les salaires et autres rémunérations servis dans le cadre des programmes destinés à l'emploi des jeunes dans les conditions fixées par voie réglementaire ;
- Les travailleurs handicapés moteurs, mentaux, non-voyants et sourds-muets dont les salaires ou les pensions sont inférieurs à vingt mille dinars (20.000 DA), ainsi que les travailleurs retraités dont les pensions de retraite du régime général sont inférieures à ce montant
- Les indemnités allouées pour frais de déplacement ou de mission ;
- Les indemnités de zone géographique ;
- Les indemnités à caractère familial prévues par la législation sociale tels que notamment : salaire unique, allocations familiales, allocation maternité ;
- Les indemnités temporaires, prestations et rentes viagères servies aux victimes d'accidents de travail ou leurs ayants droits ;
- Les allocations de chômage, indemnités et prestations servies sous quelque forme que ce soit par l'État, les collectivités et les établissements publics en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance ;
- Les rentes viagères servies en représentation de dommages-intérêts en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné, pour la victime, une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie;
- Les pensions des moudjahidine, des veuves et des ascendants de chahid pour faits de guerre de libération nationale ;
- Les pensions versées à titre obligatoire à la suite d'une décision de justice ;

- L'indemnité de licenciement³⁸.

1.1.1.3. Calcul de l'impôt

Les modalités de calcul de cet impôt s'articulent autour de trois phases préalables qui sont la détermination de la base imposable, la désignation du taux applicable et le calcul des droits.

1.1.1.3.1. La base imposable

La base imposable de l'impôt sur le revenu catégorie salariale est déterminée en fonction de la nature de salaire en lui-même, elle diffère du salaire habituel au salaire occasionnel. Pour les revenus habituels la base imposable constitue le salaire net de cotisations sociales de 9 %, autrement dit la base imposable = Salaire brut – 9% Salaire brut (Cotisation sociale). Quant au salaire occasionnel à la base imposable constitue le revenu brut lui-même.

1.1.1.3.2. Le taux

Au même titre de la base imposable, le taux applicable aux salaires habituels diffère de celui applicable au salaire occasionnel. En effet, le salaire habituel lui est applicable le taux progressif en fonction de la valeur de la base imposable, il suit le même barème applicable à l'impôt sur le revenu globale bénéfices professionnels défini par l'article 104 du code des impôts directs taxes assimilées, qui est transposé en barème applicable en mensualités, comme suit :

10 000		0%
10 000 à	30 000	20 %
30001 à	120 000	30%
Supérieur à	120 000	35%

Quant aux salaires occasionnels, le taux est de fixe de 10 %

1.1.1.3.3. Les droits

L'impôt sur le revenu global touchant les Salaires habituels soumis à un abattement est de 40 % des droits à la limite minimale de 1000 DA et maximale de 1.500DA par mois.

Afin de mieux comprendre ce principe, nous allons tenter de l'étayer par l'exemple ci-dessous : Salaire brute de 30 000 DA.

³⁸ Article 68 du code des impôts directs et taxes assimilés

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

- **Calcul de la base imposable**

Base imposable = Salaire brut – Cotisations sociales

Base imposable = 30 000 - 9% (30 000)

Base imposable = 30 000 - 1 800

Base imposable = 28 200 DA

- **Calcul des droits à reverser**

La base imposable est de 28 200 \Rightarrow 10 000 < 28 200 < 30 000 \Rightarrow taux de 20 %

Droits = (28 200 - 10 000) x 20% = 3 640 DA

L'abattement = 40% 3640 = da \Rightarrow 2 088 > 1 500 DA qui est la limite supérieure mensuelle de l'abattement.

L'abattement est de 1500 Da

Droits à reverser = Droits - abattements = 3 640 - 1 500 = 2 140 Da

Droits à reverser sont de 2 140 Da

Deuxième exemple

Un salaire brut de 50 000 Da

- **Calcul de la base imposable**

Salaire imposable = Salaire brut cotisation sociale

Base imposable = 50 000 - 9 % 50 000 Da = 50 000 - 4 500

Base imposable = 45 500 DA

- **Calcul des droits**

La base imposable se trouve entre 30 000 DA et 120 000 DA

Les droits IRG/S = Cumule + (45 500 - 30 000) x 30%

Cumule = l'amplitude de l'intervalle qui se situe en deçà de celui où se situe le salaire imposable multiplié par le taux

Selon le barème L'intervalle du salaire imposable est [30 000 , 120 000]

L'intervalle est de [10 000, 30 000]

L'amplitude = 30 000 - 10 000 = 20 000 Da

Le cumule = 20 000 x 20 %

Le cumule = 4 000 Da

Les droits IRG/S = 4 000 + (45 500 - 30 000) X 30%

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les Droits IRG/S= $4\,000 + (15\,500) \times 30\%$

Les Droits IRG/S= $4\,000 + 4\,650 = 8\,650$

Quant aux droits à reverser pour les salaires occasionnels, ils se calculent à la base du salaire brut multiplié par 10 %, sans déduction de la cotisation au salaire brute, sans application de l'abattement aux droits.

1.1.2. Impôt sur le revenu global catégorie : revenue des capitaux mobiliers (IRG/RCM)

C'est un impôt qui concerne les redevables légaux que sont les entreprises du régime de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS), il frappe les revenus distribués aux associés qui sont définis par l'article 46 des impôts directs taxes assimilées. Sont considérés comme des revenus distribués :

- Les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;
- Les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ;
- Les produits des fonds de placement ;
- Les prêts, avances ou acomptes mis à la disposition des associés, directement ou par personne ou société interposée ;
- Les rémunérations, avantages et distributions occultes ;
- Les rémunérations versées aux associés ou dirigeants, qui ne rétribuent pas un travail ou un service réalisé ou dont le montant est exagéré ;
Les jetons de présence et tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés en rémunération de leur fonction ;
- Les bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal.

Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les bénéfices des sociétés cesse d'être assujettie, ses bénéfices et réserves sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits. Ne sont pas considérés comme revenus distribués :

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

- Les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursement d'apports ou de primes d'émission. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéficiaires et les réserves autres que les réserves légales ont été auparavant répartis³⁹.

Pour l'application de la présente disposition, ne sont pas considérés comme des apports :

- les réserves incorporées au capital ;
- les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion de sociétés.

les répartitions consécutives à la liquidation d'une société dès lors :

- Qu'elles représentent des remboursements d'apports ;
- Qu'elles sont effectuées sur des sommes ou valeurs ayant déjà supporté l'impôt sur le revenu global au cours de la vie sociale.⁴⁰

La base imposable constitue les revenus bruts distribués. Quant aux Taux, S'il s'agit d'un bénéficiaire algérien, il est de 10 %, pour un bénéficiaire étranger le taux est de 15 % sous réserve des conventions internationales.

NB : l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG/Salaire) et l'impôt sur le revenu global catégorie des revenus (IRG/RCM) sont des droits au comptant doivent être déclarés dans un bordereau série G50⁴¹ (s'il s'agit d'une entreprise assujettie à la TVA) ou G50 A (s'il s'agit d'une entreprise non assujettie à la TVA)⁴² avant le 20 du mois qui suit celui de leur exigibilité, si le 20 coïncide avec un jour férié le délai serait reporté à une date ouvrable.

Exemple L'IRG/RCM et IRG/ Salaires du mois janvier doivent d'être déclarés avant le 20 février ou une date ultérieurement ouvrable si le 20 février coïncidait avec un jour férié

1.2. Les impôts indirects

On peut noter deux catégories de taxes indirectes récurrentes touchant les entreprises du régime du réel : la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe intérieure sur la consommation (TIC)

³⁹ Article 46 du code des impôts directs et taxes assimilées

⁴⁰ Article 49 du code des impôts directs et taxes assimilées

⁴¹ Voir l'annexe 13 page 281

⁴² Voir l'annexe 12 page 281

1.2.1. La taxe sur la valeur ajoutée

La TVA a été instaurée par les dispositions de la loi de finances 1992, les entreprises y sont considérées comme assujetties aux obligations de la collecter et de la reverser au trésor, elles sont définies en tant que telles par les dispositions l'article quatre (4) du code de la taxe sur le chiffre d'affaires relative aux définitions des assujettis.

<<Définition des assujettis

Art. 4 du code sur la taxe sur le chiffre d'affaires : Par producteur, il faut entendre :

- Les personnes physiques ou morales qui, principalement ou accessoirement, extraient ou fabriquent les produits, les façonnent ou les transforment à titre de confectionneurs ou d'entrepreneurs de manufacture en vue de leur donner leur forme définitive ou la présentation commerciale sous laquelle ils seront livrés au consommateur pour être utilisés ou consommés par ce dernier, que les opérations de façon ou de transformation comportent ou non l'emploi d'autres matières.
- Les personnes physiques ou morales qui se substituent en fait au fabricant pour effectuer, soit dans ses usines, soit même en dehors de ses usines, toutes opérations se rapportant à la fabrication ou à la présentation commerciale définitive de produits telle la mise en emballage ou en récipients, les expéditions ou dépôts desdits produits, que ceux-ci soient ou non vendus sous la marque ou au nom de ceux qui font ces opérations ;
- Les personnes ou sociétés qui font effectuer par des tiers, les opérations visées aux alinéas 1 et 2 ci-dessus⁴³

Les opérations imposables par nature à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont celles des activités industrielles, commerciales et prestations de service et par dispositions expresses de la loi sont ces des professions libérales et celles effectuées par les institutions financières.

- Est réputée société filiale, toute société qui, assurant l'exploitation d'une ou de plusieurs succursales d'une autre société, se trouve placée sous la dépendance ou la direction de celle-ci.
- Est considérée comme société placée sous la dépendance d'une autre société ou effectivement dirigée par elle, toute société dans laquelle la société dirigeante possède, directement ou par personnes interposées, soit la majeure partie du capital, soit la majorité des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou

⁴³ Article 4 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires

d'actionnaires ou exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision.

- Il en est de même d'une société dans laquelle une autre société, à raison du pouvoir, qui lui appartient, directement ou indirectement, de nommer la majorité des administrateurs de la première et à raison de la fraction du capital de celle-ci qu'elle détient directement ou par personnes interposées, possède en fait, le pouvoir de décision tant dans la direction que dans les réunions ou assemblées d'actionnaires de ladite société.
- Sont réputés personnes interposées, les gérants et administrateurs de la société dirigeante, ses directeurs et employés salariés, ainsi que les père et mère, les enfants et descendants, les conjoints des gérants, des administrateurs et des directeurs des filiales de la société⁴⁴.

1.2.1.1. La taxe sur la valeur ajoutée collectée

C'est une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) grevant toutes les activités à caractère industriel, commercial, et artisanal, prestation de services, travaux publics sont leurs opérations, et se traduisent par des chiffres d'affaires.

C'est aussi un impôt grevant les actes civils effectués par des sociétés civiles donnant lieu à des recettes

Cette taxe est calculée à la base des valeurs de ces chiffres d'affaires ou de ces recettes. Ces caractéristiques définissant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collectée nous amènent à poser plusieurs questions pertinentes sur cet impôt dans un environnement fiscal algérien des entreprises liées au cadre déclaratif et qui sont :

Quel est son champ d'application ?

À quel moment devient-il exigible ?

Quel sont les éléments qui sont inclus ou exclus de la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collectée ?

À quel moment Cette taxe sur la valeur ajoutée (TVA) devient exigible ?

À quel taux ?

1.2.1.1.1. Le champ d'application

⁴⁴ Article 6 du code des taxes sur le chiffre d'affaire

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Dans la législation fiscale algérienne, notamment le code des taxes sur le chiffre d'affaires, le champ d'application s'articule autour des activités imposables, celles imposables par option, la définition des assujettis et l'exonération.

Toutefois, une lecture pédagogique de ces textes nous a permis de relever des confusions conceptuelles commises par le législateur fiscal algérien lors de la conception des règles relatives à la taxe sur la valeur ajoutée :

- La confusion des activités exonérées avec celles imposées aux taux Zéro (0), en considérant que les opérations des exportations sont exonérées à la taxe
- L'emploi dans l'article 8 du même code de l'expression «>> sont exclus du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).>> pour désigner les activités et produits exonérés, ce qui laisse apparaître dans cette expression qu'il y a une confusion avec les activités exonérées avec celles du champ d'application, sachant que contrairement aux contribuables exerçant des activités exonérées en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et y sont des assujettis, les contribuables qui exercent des activités exclues du champ d'application n'ont pas l'obligation de déclarer les chiffres d'affaires dans la rubrique de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et n'y sont pas des assujettis
- La confusion entre les règles d'exigibilité et les règles du fait générateur en ignorant complètement les principes de concomitance et d'intermittence entre les deux, en effet, on parle du fait générateur en évoquant d'une manière implicite l'exigibilité sans qu'elle soit citée comme si les deux notions ont été fusionnées

Ces confusions conceptuelles des règles universelles et académiques de la taxe sur la valeur ajoutée sont un aspect de la complexité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif

Cependant, La présentation de champs d'application va être scindée en trois parties, les opérations imposables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), définitions des assujettis les exonérations.

a. Les opérations imposables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Le guide pratique de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) mise à jour par la loi de finances 2017 qui s'est inspirée du code de des taxes sur le chiffre d'affaires (TCA) a subdivisé les opérations

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

imposables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en deux catégories en prenant le paramètre obligatoire de la loi fiscale en vigueur comme élément de distinction. En effet, il en distingue dans ce sens des opérations obligatoirement imposables en matière de TVA en citant en introduction les activités imposables par nature et par dispositions expresses de la loi, et les activités imposables par option.

a.1. Les opérations obligatoirement imposables

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est due obligatoirement sur :

- ✓ Les opérations de ventes et de travaux immobiliers ainsi que les prestations de services qui ont un caractère industriel, commercial ou artisanal lorsqu'elles sont réalisées en Algérie à titre habituel ou occasionnel.
- ✓ Les opérations d'importation.

Cette taxe s'applique quels que soient :

- Le statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts.
- La forme ou la nature juridique de leur intervention.
- Les opérations et services imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), à titre obligatoire, sont énumérés à l'article 2 du code des taxes sur le chiffre d'affaires ; il s'agit :
 - ✓ Des opérations portant sur les biens meubles :
 - ✓ Les ventes et les livraisons faites par les producteurs,
 - ✓ Les opérations réalisées dans les conditions de gros par les commerçants importateurs,
 - ✓ Les ventes faites dans les conditions de gros,
 - ✓ Le commerce des objets d'occasion, autres que les outils, composés de tout ou partie de platine d'or ou d'argent, de pierres gemmes naturelles ainsi que les œuvres d'art originales, objets d'antiquité et de collection,
 - ✓ Les activités de commerce de détail à l'exclusion des opérations réalisées par des contribuables relevant de l'impôt forfaitaire unique,
 - ✓ Les opérations de vente portant sur les alcools, les vins et autres boissons assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

soumises au droit de circulation prévu à l'article 2 du code des impôts indirects.

- ✓ Les bijoux de luxe importés dont le prix déclaré en douane est égal au moins à 2,5 fois le prix appliqué sur le marché intérieur durant le semestre précédent.
- ✓ Des opérations portant sur des biens immeubles tels que:
 - Les travaux immobiliers,
 - Les opérations de lotissement et de vente de terrains faites par les propriétaires de terrains,
 - Les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce, effectuées par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement achètent ces biens en leur nom en vue de leur vente,
 - Les opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente de biens immeubles ou fonds de commerce,
 - Les opérations de construction et de vente d'immeubles réalisées dans le cadre de l'activité de promotion immobilière ainsi que les opérations de construction de logements sociaux.
- ✓ Des livraisons à soi-même portant sur :
 - ✓ Les immobilisations,
 - ✓ Les biens autres que des immobilisations lorsque ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations soumises à la TVA ou exonérées.
- ✓ Des prestations de services :

Elles visent les opérations autres que la livraison de biens meubles corporels, telles que notamment :

- Les opérations de transport de personnes ou de marchandises,
- Les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons (restaurants, pâtisseries, salons de thé, débits de boisson),
- Les travaux à façon,
- Les opérations de location, les prestations de services, les travaux d'études et de recherche ainsi que toute opération autre que les ventes et les travaux immobiliers,
- Les spectacles, jeux et divertissement,
- Les opérations de téléphone et de télex,
- Les opérations effectuées dans le cadre de l'exercice d'une profession libérale réalisées

par les personnes physiques et les sociétés.

a.2. Les opérations imposables à la TVA par option

Les opérations imposables par option sont visées à l'article 3 du code des TCA. Les modalités d'option sont également reprises dans cet article.

L'option est accordée aux personnes physiques ou morales dont l'activité se situe hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans la mesure où elles livrent :

- ✓ à l'exportation,
- ✓ aux sociétés pétrolières,
- ✓ à d'autres redevables de la taxe,
- ✓ à des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise

➤ Modalités d'options à la taxe sur la valeur ajoutée

L'option peut être demandée à toute période de l'année et s'exerce sur simple déclaration de la personne intéressée à adresser, sous pli recommandé, à l'inspection habilitée du lieu d'imposition. Elle prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est souscrite, et s'exerce à toute période de l'année.

Elle expire, obligatoirement, le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle elle a pris effet, c'est à dire l'année considérée et les deux années suivantes.

L'option est renouvelée par tacite reconduction, s'il n'y a pas dénonciation expresse par lettre recommandée avec accusé de réception, formulée dans un délai de trois mois avant l'expiration de chaque période.

➤ Les conséquences d'option à la taxe sur la valeur ajoutée

La personne, ayant opté pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), est obligatoirement soumise au régime du réel. Elle est astreinte à toutes les obligations imposées aux redevables de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (déclaration d'existence, dépôt des relevés de chiffre d'affaires, tenue d'une comptabilité régulière).

b. Les exonérations en matière de la taxe sur la valeur ajoutée

Les exonérations constituent des dispositions spéciales visant à affranchir de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) certaines opérations qui, en l'absence de telles dispositions, seraient normalement taxables. Elles répondent généralement à des considérations économiques, sociales ou culturelles. • en matière économique : les exonérations concernent, notamment, certains travaux et services relatifs aux activités de prospection, de recherche, d'exploitation, de liquéfaction ou de transport par canalisation des hydrocarbures liquides et gazeux, réalisés par ou pour le compte de l'entreprise SONATRACH. • en matière sociale: elles sont accordés, notamment, aux produits de large consommation (pain, lait, orge, farines, etc...), médicaments, restaurants à bon marché n'ayant pas de but lucratif et véhicules pour invalides, etc...

En matière culturelle: elles visent la promotion des manifestations culturelles ou artistiques et tous les spectacles organisés dans le cadre des mouvements nationaux ou internationaux d'entraide, ainsi que toutes œuvres de création, de production et d'édition nationale sur supports numériques. Ces exonérations, peuvent également, reposer sur des considérations de techniques fiscales. Il s'agit en l'espèce d'éviter une superposition de taxes présentant le même caractère d'impôt sur la dépense. Elles concernent les produits passibles de la taxe sanitaire sur les viandes, les ouvrages d'or, d'argent et de platine soumis au droit de garantie. Sont exclues du champ d'application de la TVA, les affaires faites par les personnes dont le chiffre d'affaires global est inférieur ou égal à 30.000.000 DA⁴⁵.

1.2.1.1.2. Le fait générateur et exigibilité

Le législateur fiscal algérien ignore complètement la distinction entre notion de l'exigibilité de la taxe sur valeur ajouté en définition le fait générateur.

Ceci fait perdre tout intérêt pédagogique de la distinction entre les deux notions qui consiste à préciser en cas de changement de taux comment y remédier au décalage entre des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) où le fait générateur et exigibilité sont intermittent, comme cela passé en 2017 avec passage du taux 17% à 19 % pour le taux normal de 7 % à 9%.

⁴⁵ Guide de TVA 2017, Direction générale des finances, page 12, ministère des finances édition loi de finances 2017

Toutefois le guide de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui est un ouvrage proposé par la direction des impôts, mis à la disposition des contribuables pour espérer simplifier la compensations de cet impôt, définit séparément les notions fait générateur et celle de l'exigibilité sans donner des précisions sur les éléments qui les distinguent dans la suite de son analyse.

Étant donné que les codes fiscaux sont habilités à préciser les règles fiscales et à définir l'environnement fiscal, les entreprises contribuables assujetties à cet impôt auront plus tendance à se rabattre vers ces codes pour prendre connaissance de leur environnement fiscal, pouvant se heurter par voie de conséquences à ces confusions.

En somme, voici les deux présentations des règles de l'exigibilité et du fait générateur par de ces deux références :

a. Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée selon l'article 14 code des taxes sur le chiffre d'affaire

- Pour les ventes, par la livraison juridique ou matérielle de la marchandise. Toutefois, en ce qui concerne la vente de l'eau potable par les organismes distributeurs, le fait générateur est constitué par l'encaissement partiel ou total du prix;
- Le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix pour les ventes réalisées dans le cadre de marchés publics. A défaut d'encaissement, la TVA devient exigible au-delà du délai d'un (1) an à compter de la date de livraison juridique ou matérielle.
- Pour les travaux immobiliers, par l'encaissement total ou partiel du prix. Concernant les travaux immobiliers réalisés par les promoteurs immobiliers dans le cadre exclusif de leur activité, le fait générateur est constitué par la livraison juridique ou matérielle du bien au bénéficiaire. Toutefois, en ce qui concerne les entreprises étrangères et pour le montant de la taxe encore exigible à l'achèvement des travaux, après celle payée à chaque encaissement, le fait générateur est constitué par la réception définitive de l'ouvrage réalisé.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

- Pour les livraisons à soi-même de biens meubles fabriqués et de travaux immobiliers, par la livraison.
- Pour les importations, par l'introduction de la marchandise en douane. Le débiteur de cette taxe est le déclarant en douane ;
- Pour les exportations de produits imposables en vertu de l'article 13- III par leur présentation en douane. Le débiteur de la taxe est le déclarant en douane;
- Pour les prestations et services en général, par l'encaissement partiel ou total du prix. En ce qui concerne les spectacles, jeux et divertissements de toute nature, le fait générateur peut être constitué, à défaut d'encaissement, par la délivrance du billet. Toutefois, les entrepreneurs de travaux et les prestataires de services peuvent être autorisés à se libérer d'après les débits, auquel cas, le fait générateur est constitué par le débit lui-même. >>

On peut constater clairement que le législateur algérien dans cette définition néglige totalement la notion de l'exigibilité en la confondant avec celle du fait générateur, en effet il définit le fait par l'exigibilité, ce n'est pas le cas du guide de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

b. Le fait générateur selon le guide pratique de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Le fait générateur d'un impôt est l'évènement qui donne naissance à la créance du redevable envers le Trésor.

L'exigibilité est le droit que peut réclamer le trésor auprès du redevable, à partir d'une période donnée, pour exiger le paiement de la taxe.

➤ Pour les opérations effectuées à l'intérieur

L'exigibilité est constituée :

✓ Pour les ventes et opérations assimilées :

Par la livraison matérielle ou juridique de la marchandise. Toutefois, pour la vente de l'eau potable par les organismes distributeurs, le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

✓ Pour les ventes réalisées dans le cadre de marchés

Publics : Par l'encaissement total ou partiel du prix. A défaut d'encaissement, la TVA devient exigible au-delà du délai d'un (1) an ou à compter de la date de livraison juridique ou matérielle.

✓ Pour les travaux immobiliers :

Par l'encaissement total ou partiel du prix. Il faut entendre par encaissement, toutes sommes perçues au titre d'un marché de travaux quel qu'en soit le titre (avance, acomptes, règlements pour soldes). Concernant les travaux immobiliers réalisés par les promoteurs immobiliers dans le cadre exclusif de leur activité, le fait générateur est constitué par la livraison juridique ou matérielle du bien aux bénéficiaires. Pour les entreprises étrangères exerçant en Algérie, le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix. Cependant, à l'achèvement des travaux, le fait générateur est constitué par la réception définitive de l'ouvrage réalisé et ce, pour le montant de la taxe encore exigible après cette date.

✓ Pour les livraisons à soi-même

- En ce qui concerne les biens meubles taxables, par la livraison, entendue comme étant la première utilisation du bien ou la première mise en service.
- En ce qui concerne les biens immeubles taxables, par la première utilisation des biens ou occupation.

✓ Pour les prestations de services

Par l'encaissement total ou partiel du prix. En ce qui concerne les spectacles, jeux et divertissements de toute nature, la TVA est exigible, à défaut d'encaissement, lors de la délivrance du billet. Toutefois, les entrepreneurs de travaux et les prestataires de services peuvent être autorisés à se libérer d'après les débits, auquel le fait générateur est constitué par le débit lui-même.

➤ A l'importation

Le fait générateur est constitué par le dédouanement des marchandises. Le débiteur de la taxe est le déclarant en douane.

➤ À l'exportation

Le fait générateur des produits taxables destinés à l'exportation est constitué par leur présentation en douane. Le débiteur de cette taxe est le déclarant en douane.

Il est précisé, à cet égard, que le principe est l'exemption des biens destinés à l'exportation.

Mais en pratique, beaucoup d'entreprises confondent inconsciemment ces deux notions, tout comme dans le cadre du respect des concepts universels de ces notions.

1.2.1.1.3. Base imposable

Le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services, tous frais, droits et taxes inclus à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Il est constitué :

- Pour les ventes, par le montant total des ventes ;
- Pour les opérations d'échange de marchandises ou de biens taxables, par la valeur des biens ou marchandises livrées en contrepartie de ceux reçus, majorée éventuellement de la soulte, et ce, entre les mains de chaque coéchangiste.

Entrent dans le montant de la vente et de l'échange, visés aux paragraphes 1 et 2 ci-dessus, les droits de consommation à la charge de la marchandise et ce, alors même que ces droits ne seraient pas encore acquittés à l'occasion de l'opération donnant ouverture à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée. Dans le cas où les ventes seraient effectuées par une société qui est filiale d'une société assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée ou dont celle-ci est la filiale, la taxe due est assise non sur le prix de vente de la société redevable à la société acheteuse, mais sur le prix de vente appliqué par cette dernière qu'elle soit non assujettie ou exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée. Sont considérées comme filiales au sens de l'alinéa ci-dessus, les sociétés telles qu'elles sont définies à l'article 6 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Dans le cas où les ventes seraient effectuées par une société dont un commerçant assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée possède une partie du capital, directement ou par personne interposée, ou dans laquelle il exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision, la taxe due est assise, non sur le prix de vente du commerçant redevable à la société acheteuse, mais sur le prix de vente appliqué par cette dernière, qu'elle soit non assujettie ou exonérée de la taxe sur la valeur

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

ajoutée.

Dans le cas où les ventes seraient effectuées par un commerçant possédant, directement ou par personne interposée, une partie du capital d'une société redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, ou dans laquelle il exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision, la taxe due est assise non sur le prix de vente de la société redevable au commerçant acheteur, mais sur le prix de vente appliqué par ce dernier, qu'il soit non assujéti ou exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée.

Peuvent être déduits de la base imposable à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'ils sont facturés au client :

Les rabais, remises, ristournes accordées et escomptes de caisse ;

Les droits de timbres fiscaux ;

Le montant de la consignation des emballages devant être restitué au vendeur contre remboursement de cette consignation ;

Les débours correspondant au transport effectué par le redevable lui-même pour la livraison de marchandises taxables, lesquelles relèvent des taux de T.V.A. qui leur est propre, lorsqu'ils sont facturés à part.

Peut également être déduit, à l'occasion de l'imposition des ouvrages en métaux précieux sertis de pierres précieuses visés au chapitre 71-13 du tarif douanier algérien, la valeur ayant servi de base au calcul de la taxe ad-valorem acquittée à l'occasion de l'apposition du poinçon de garantie.

Pour les livraisons à soi-même :

De biens meubles, par le prix de vente en gros des produits similaires, ou à défaut, par le prix de revient majoré d'un bénéfice normal, du produit fabriqué ;

De biens immobiliers, par le prix de revient de l'ouvrage.

Concernant les activités d'intermédiation :

Les commissionnaires de transport et les transitaires, même traitant à forfait, le chiffre d'affaires

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

est constitué par leur rémunération brute, c'est-à-dire par la totalité des sommes encaissées par eux, déduction faite des seuls débours afférents au transport lui-même, au chargement, au déchargement et à la manutention, dans la mesure où ces derniers sont indispensables au transport lui-même et au dédouanement, pourvu qu'il soit justifié desdits débours. Blés concessionnaires et les adjudicataires de droits communaux, la base imposable est constituée : Par le montant des recettes diminuées du montant de l'adjudication versée à la commune s'ils perçoivent les droits pour leur propre compte ;

Par la rémunération fixe ou proportionnelle si les droits sont perçus pour le compte de la commune.

Les lotisseurs, les marchands de biens immobiliers et de fonds de commerce, le chiffre d'affaires imposable est constitué par la différence entre le montant de la vente et le prix d'achat, tous frais, droits et taxes compris à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

Les marchands de biens meubles et assimilés, la base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur la marge est constituée par la différence entre le prix de vente TTC et le prix d'achat (prix facture à l'assujetti.)

Les dispositions du présent alinéa sont applicables aux transitaires, même lorsque les opérations de dédouanement ont été effectuées pour leur compte par un de leurs confrères.⁴⁶

1.2.1.1.4. Le taux

En Algérie il y a deux taux, celui le taux normal et le taux réduit et le taux normal.

Le taux normal était de 17 % il est passé à 19 % suite à l'intervention l'article 22 de la loi de finance 2017, il touche les produits de luxes et ceux qui ne sont vitaux pour les consommateurs⁴⁷

Le taux normal était de 7 %, il est passé à 9 % suite à l'intervention les articles 24 et 27 de la loi de finance 2017, il touche les produit et service à large consommation tels que les actes médicaux, les fruits et légumes secs⁴⁸

⁴⁶ Article 15 du code de la taxe sur le chiffre d'affaire

⁴⁷ Article 22 du code des taxes sur le chiffres d'affaire

⁴⁸ Article 23 du code de la taxe sur le chiffre d'affaire

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les opérations où l'exigibilité de la taxe était est l'encaissement tel cité par l'article 14 du code des taxes sur le chiffre d'affaires étaient censées suivre les anciens taux si leurs facturations était établie suivant le principe d'intermittence en le fait générateur et l'exigibilité, c'est-à-dire une prestations de service soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à un taux normal de 17% , facturée en 2016 et encaissé en 2017 est censée être exigible à une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au taux 17 %, la confusion entre les concepts du fait générateur et de l'exigibilité n'a donné lieu au non respect de ce principe universel.

En effet, le législateur algérien a exigé par un circulaire paru le 12 janvier 2017 à ce genre d'opération à établir une sorte d'avenant, c'est-à-dire des factures rectificatives à un taux de 19% pour les encaissements effectués au-delà du 31/03/2017, avant cette date il serait appliqué l'ancien taux de 17 %.

C'est une prestation fournie, facturée en 2016 à un taux de TVA 17 ou 7% avant l'entrée en vigueur des taux respectifs de 19% et 9 %, dont l'exigibilité de la TVA est l'encaissement qui est effectué en mois avril 2017, serai imposable à taux de 19 et 9 %. Avec un établissement d'un avenant correspondant à ces nouveaux taux.

Si le paiement est effectué avant avril les taux applicables seraient de 17 et 7 % sans établissement de l'avenant, ceci est la conséquence de la confusion entre le fait générateur et l'exigibilité.

1.2.1.2. La taxe sur la valeur ajoutée déductible

En matière de déduction taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la loi algérienne en la matière obéit aux principes universels qui sont applicables à cet impôt :

En effet, le droit de déduction n'est accordé qu'aux dépenses, et achats affectés qui sont non seulement imposables à la taxe sur la valeur ajoutée et qui doivent être affectées exclusivement à l'activité imposable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), c'est ainsi que les droits de déductions sont légalement conditionnés par le législateur algérien comme suite :

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les dépenses effectuées dans le cadre d'une opération de prestation service qui sont imposables à la TVA et utilitaires à l'activité principale de l'entreprise bénéficiaire et assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il en est de même pour les achats des matières premières par les entreprises productives et les achats de marchandise par les entreprises commerciales, ainsi que les achats des biens amortissables dont les bénéficiaires sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour les biens amortissables, plusieurs particularités de déductibilité sont à signaler.

La déduction n'est valable que si, après ou sans transformation, les matières, produits, objets ou services sont utilisés dans une opération effectivement soumise à la taxe.

- Les opérations d'exportation ;
- Les opérations de livraison de biens et services à un secteur exonéré ou bénéficiant du régime des achats en franchise de taxe.
- Les opérations de ventes de produits et de services exonérés dont les prix ou marges sont réglementés.⁴⁹

En effet en plus des conditions générales citées ci-haut, le bien en question doit être affecté exclusivement à une opération taxable durant toute sa durée d'utilité. Si un bien est cédé avant la durée d'utilité, l'entreprise est tenue de reverser la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déduite au prorata de la période restante.

➤ Exemple

Une entreprise achète une machine à un prix de 1 000 000 HT, TVA 170 000 Da durant l'année N-3, pour une durée d'utilité de cinq (5) ans , le bien en question est cédé au cours de la 3^e année, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sera reversée pour les deux années restantes, le prorata = nombre années restante/durée d'utilité soit donc 2/5.

TVA à reverser (à rembourser) = $170\,000 \times \frac{2}{5} = 68\,000$ DA

Sont exclus du droit de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

⁴⁹ Article 32 du code des taxes sur la valeur ajoutées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les entreprises effectuant des opérations hors champs d'application.

Les entreprises effectuant des opérations exonérées en matière la taxe en question, sauf les opérations d'exportation et les opérations réalisées avec des contribuables bénéficiant des achats en franchise.

Pourtant, les exportations sont citées expressément par la loi comme des opérations exonérées, ce qui peut laisser entendre que le législateur avait préféré lors de l'institution de la taxe sur la valeur ajoutée négliger la notion du taux 0 au profit de celle d'exonération.

Si l'entreprise achète un bien amortissable destiné à une activité mixte, c'est-à-dire, une partie du chiffre d'affaire annuel est partiellement imposable, l'autre partie est exonéré et/ou hors champs, dans ce cas l'entreprise revêt la qualité de redevable légale, la déduction doit s'opérer suivant la formule suivante :

CA HT Taxable*+ CA à l'exportation issue d'une activité passible à la Taxa*+ CH issue issu des vente aux contribuable bénéficiant de la franchise/ CA HT Taxable*+ CA à l'exportation issue d'une activité passible à la Taxa*+ CH issue issu des vente aux contribuable bénéficiant de la franchise+ CA exonéré à la taxe μ + CA exclus du champs d'application de la taxe.⁵⁰

Le pourcentage qui sera dégagé constituera le coefficient déduction de la TVA du bien amortissable affecté à l'activité mixte. Si la coefficient est inférieur à celui de l'exercice qui suit de plus de 5 %, le contribuable serait tenu de reverser la différence correspondante au plus tard au 20 avril de l'année qui suit celle de la réalisation de chiffres d'affaires mixtes.⁵¹

Il y a lieu de préciser que certaine catégorie de contribuable bénéficie de ce qu'on appelle les achats en en franchise. Qui sont ces contribuables ? Dans quelle condition ces achats en franchises sont-ils accordés ?

⁵⁰ Article 39 du code sur la taxe sur le chiffre d'affaire,

* Taxe et taxable termes utilisés pour faire référence à la TVA

⁵¹ Article 40 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

- **Les achats en franchises de la taxe sur la valeur ajoutée**

Sous réserve de se conformer aux dispositions des articles 43 à 49, du code la taxe sur le chiffre d'affaire peuvent bénéficier de la franchise de la taxe sur la valeur ajoutée :

- Les biens et services ainsi que les travaux dont la liste est fixée par la réglementation relative aux activités de recherche et/ou d'exploitation, de transport par canalisation des hydrocarbures, de liquéfaction du gaz et de séparation des gaz de pétrole liquéfiés acquis par les fournisseurs de sociétés et destinés à être affectés exclusivement aux activités susvisées, ainsi que les biens, services et travaux acquis par les fournisseurs d'ouvrages de raffinage.

En cas de non-utilisation exclusive desdits biens, services et travaux aux opérations entrant dans le cadre des activités susvisées, il est fait application des dispositions de l'article 30 ou de l'article 39 du présent code, selon le cas ;

- Les achats ou importations de marchandises, réalisés par un exportateur, destinés soit à l'exportation ou à la réexportation en l'état, soit à être incorporés dans la fabrication, la composition, le conditionnement ou l'emballage des produits destinés à l'exportation ainsi que les services liés directement à l'opération d'exportation.
- Les acquisitions des biens d'équipement et services entrant directement dans la réalisation de l'investissement de création ou d'extension lorsqu'elles sont effectuées par des entreprises exerçant des activités réalisées par les promoteurs soumis à cette taxes et éligibles au Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou au « Fonds national de soutien au micro-crédit » ou à « la caisse nationale d'assurance-chômage.

Les véhicules de tourisme ne sont concernés par cette disposition que lorsqu'ils représentent l'outil principal de l'activité.

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 à 4 ci-dessus, les acquisitions de biens, de marchandises, matières et services dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé des finances n'ouvrent pas droit à la franchise de taxe. Ces acquisitions donnent lieu, après paiement et contrôle de la destination, au remboursement de la taxe.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les dispositions du paragraphe précédent s'appliquent également dans le cas de franchise accordée par la loi de finances ou par une loi spécifique.⁵²

- Bénéficient également de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, les biens et services acquis dans le cadre d'un marché conclu entre une entreprise étrangère n'ayant pas, aux termes de la législation fiscale en vigueur, et nonobstant les dispositions des conventions fiscales internationales, d'installation professionnelle permanente en Algérie et un cocontractant bénéficiant de l'exonération de la taxe.

<< Les autorisations d'achats en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée sont établies Annuellement à la diligence du directeur des impôts de wilaya ou du chef de centre des impôts pour les redevables relevant de centre des impôts (CDI).

Le contingent normal peut être augmenté par décision du directeur des impôts de wilaya ou du chef de centre des impôts sur présentation de tous documents susceptibles de justifier la nécessité de l'augmentation sollicitée.

Au début de l'année civile et avant le renouvellement de l'autorisation annuelle, il peut être accordé par le directeur des impôts de wilaya ou du chef de centre des impôts un contingent provisoire fixe au quart du quantum de l'année antérieure. Lorsque l'agrément est sollicité par une entreprise nouvellement installée, un contingent provisoire d'échéance trimestrielle est accordé. Ce contingent est ensuite révisé pour fixer la limite d'achats en franchise de taxe sur la valeur ajoutée jusqu' à la fin de l'année civile.⁵³

- L'octroi de l'agrément est subordonné :

- à la tenue d'une comptabilité en la forme régulière par l'entreprise bénéficiaire ;
- à la production d'extraits de rôle, certifiant l'acquittement de tous impôts et taxes exigibles ou l'octroi de délais de paiement par l'administration fiscale, à la date de dépôt de la demande d'agrément.

Cette dernière formalité est exigée annuellement lors de la délivrance de l'autorisation annuelle d'achats en franchise de taxe par l'Inspecteur divisionnaire des impôts de wilaya..⁵⁴

⁵² Article 42 du code des taxes sur le chiffre d'affaires

⁵³ Article 45 code des taxes sur le chiffre d'affaires

⁵⁴ Article 46 code des taxes sur le chiffre d'affaires

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les achats en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée sont effectués sur remise par le bénéficiaire au vendeur ou au service des douanes, d'une attestation visée par le service des impôts (Impôts indirects et taxes sur le chiffre d'affaires) comportant engagement de paiement de l'impôt au cas où les produits ne recevraient pas la destination ayant motivé la franchise.

Les attestations doivent indiquer :

- la désignation exacte du bénéficiaire ;
- le numéro d'identification fiscal de l'entreprise ;
- la référence aux numéros de l'agrément et de l'autorisation d'achats en franchise ;
- la désignation exacte et le numéro d'identification fiscal
- la destination, par référence aux spécifications de l'article 35, réservée aux produits ou marchandises acquis en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la valeur d'achat, taxe sur la valeur ajoutée non comprise, des produits ou objets couverts par l'attestation ;
- la soumission du bénéficiaire de l'attestation au paiement du montant de la taxe sur la valeur ajoutée, et des pénalités éventuellement encourues, en cas de revente ou d'emploi à des fins autres que celles limitativement réservées à la franchise ⁵⁵

En fin d'exercice et au plus tard le 15 Janvier, les bénéficiaires d'achats en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) devront déposer, au bureau des taxes sur le chiffre d'affaires dont ils dépendent, sous peine d'une amende fiscale de 100.000 DA, un état détaillé par nature et valeur des stocks de produits, objets ou marchandises acquis en franchise de l'impôt et détenus par eux le 1er Janvier à zéro heure.

Lorsque ces produits, objets ou marchandises ne peuvent faire l'objet d'un inventaire détaillé par Article nature et valeur, il est admis que le montant de ces stocks soit déterminé globalement par référence à la valeur d'achat des marchandises exportées ou livrées conformément à leur destination pendant l'exercice écoulé⁵⁶.

Cependant il est à noter qu'il existe deux conditions nécessaires à la déduction la TVA

La première L'article 32 de la loi de finances 2011 avait exigé que la déduction devait s'opérer au moment du paiement de l'achat ou la dépense du service exigible à la taxe, cet article a été modifié par les dispositions de l'article 34 de la loi de finances 2015 qui exige que la déduction

⁵⁵ Article 47 du code des taxes sur le chiffre d'affaires

⁵⁶ Article 38 du code des textes sur le chiffre d'affaires

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

doit s'opérer au moment de l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de l'opération taxable.

La deuxième condition est le paiement hors espèces des factures d'achats ou dépenses éligibles à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Ces deux conditions citées ci-haut sont regroupé dans l'article 30 du code de de la taxe sur chiffre d'affaire,

Les dispositions de l'article 37 du code des axes sur la valeur ajoutée exige dans trois cas le reversement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) initialement dans trois cas

- ✓ Lorsque les marchandises ont disparu, sauf dans les cas de force majeure dument établis
- ✓ Lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à l'impôt ;
- ✓ Lorsque l'opération est définitivement considérée comme impayée.

Toutefois, aucun reversement n'est à opérer en cas de vente à perte ou lorsque les marchandises ou services sont exportés, livrés aux sociétés pétrolières ou susceptibles de bénéficier du régime des achats en franchise prévu à l'article 42 du code des taxes sur le chiffres d'affaires.

1.2.1.3. La taxe sur la valeur ajoutée due ou précompte

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due constitue la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à verser au trésor, elle résulte la différence positive entre la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collecté et les déductions.

Si cette différence est négative les entreprises auraient un précompte ou en d'autres termes le crédit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), elles ont le droit de le reporter aux déductions du prochain mois.

Les déductions sont constituées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déduites, les précomptes antérieurs, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) annulés issues des factures d'avoir et les déductions citées dans l'article 31 du code des taxes sur le chiffres d'affaire et les déduction des proratas opérées par les redevables mixtes .

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collectée est constituée de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur vente sur les chiffres d'affaires réalisé par un prestataire ou des recettes réalisées par des les titulaires des professions libérales , taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à reverser des

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

amortissements cédées, la taxe sur la valeur ajoutée(TVA) à reverser conformément à l'article 37 du code des taxes sur le chiffre d'affaires et la taxe sur la valeur ajoutée .

NB : Toutefois la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) doit être déclarée uniquement sur le bordereaux G50 avant le 20 du mois qui suit celui de son exigibilité.

1.2.2. La taxe intérieure sur la consommation (TIC)

La taxe intérieure à la consommation (TIC) est une taxe indirecte, imposable à l'acte de consommation, sa base imposable est le chiffre d'affaires, elle aussi une taxe spécifique.

Son tarif est déterminé par l'article 25 du code des taxes sur le chiffres d'affaires

Toutefois la taxe intérieure à la consommation (TIC) doit être déclarée et versé soit par G50 pour les Assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), par G50 A pour les non assujettis de à la taxe sur la valeur ajoutée avant le 20 ouvrable du mois qui suit celui de son exigibilité.

1.3. Les droits de timbre sur quittances

Cet impôt est défini par l'article 100 du droit du timbre, il est imposable aux transactions effectuées en espèces, le fait générateur et son exigibilité sont concomitants et constituent le paiement par espèces, les collecteurs de cet impôt qui en sont les redevables légaux non réels sont les bénéficiaires de cet encaissement.

Le minimum de perception est de 5 da Sur 20 DA payé, puis chaque tranche de 100 DA Payée en espèces doit être imposable à 1 DA de droit de timbre.

Les droits maximaux à payer sont de 2500 DA, ce qui signifie que les transactions supérieures ou égales à 2 500 000 DA doivent être réglées hors espèces.

Il y lieu de signaler que des droits de timbre doivent être déclarés et versés soit par G50 pour les Assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)ou G50 A pour les non assujettis de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) avant le 20 ouvrables du mois qui suit celui de son exigibilité.

2. Les impôts et taxes dont les entreprises sont des redevables légales et réels

Ce sont les impôts et taxes imposables périodiquement ou occasionnellement aux entreprises du régime du réel. Certains sont analytiques tels que la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) la taxe sur la formation professionnelle, la taxe d'apprentissage, d'autres personnelles tels que la taxe foncière (TF) et taxe d'assainissement grevant l'usufruit d'un bien bâtis ou non bâtis.

2.1. La taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Elle est considérée comme une taxe alimentant le budget des collectivités locales, elle est analytique et réelle du moment où elle est due aux :

- **Recettes brutes réalisées** par les contribuables qui, ayant en Algérie une installation professionnelle permanente, exercent une activité dont les profits relèvent de l'impôt sur le revenu global, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux à l'exclusion des revenus des personnes physiques provenant de l'exploitation de personnes morales ou sociétés, elles-mêmes soumises en vertu du présent article à la taxe ;
- **Du chiffre d'affaires réalisé** en Algérie par les contribuables qui exercent une activité dont les profits relèvent de l'impôt sur le revenu global, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Le chiffre d'affaires s'entend du montant des recettes réalisées sur toutes opérations de vente, de service ou autres entrant dans le cadre de l'activité précitée. Toutefois, lesdites opérations réalisées entre les unités d'une même entreprise sont exclues du champ d'application de la taxe visée dans le présent article.

Pour les unités des entreprises de travaux publics et de bâtiments, le chiffre d'affaires est constitué par le montant des encaissements de l'exercice.

Une régularisation des droits dus sur l'ensemble des travaux doit intervenir au plus tard à la date de la réception provisoire, à l'exception des créances auprès des administrations publiques et des collectivités locales.

Les dispositions du paragraphe précédent ne sont pas applicables dans le cas des entreprises de travaux effectuant conjointement les opérations de promotion immobilière⁵⁷.

⁵⁷ Article 217 du code des impôts directs et taxes assimilées

2.1.1. Le fait générateur et exigibilité

Avant la loi de finances 2012, l'interprétation de l'exigibilité de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) se faisait par le biais de la lecture l'article 217 ci-dessus, le législateur algérien n'avait mis aucune précision apparente sur la notion employée pour désigner la confusion ou pas entre la notion du fait générateur et celle de l'exigibilité, à l'instar de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) comme nous l'avons vu précédemment.

Les agents des impôts et les opérateurs parlaient du fait générateur en sous entendant inconsciemment au sens implicite l'exigibilité,

Mise à part les travaux publics, le fait générateur et l'exigibilité étaient concomitants pour l'ensemble des activités,

- ✓ Le fait générateur et l'exigibilité pour les prestations de service était l'exécution de la prestation qui se matérialisait par.
- ✓ Le fait générateur et l'exigibilité étaient pour les activités commerciales, industrielles la livraison juridique et matérielle juridique
- ✓ Pour l'achat revente et la production comme le fait générateur et l'exigibilité étaient en même temps la livraison matérielle et juridique
- ✓ Pour la profession libérale, c'est la prestation fournie c'est-à-dire au sens implicite la facturation
- ✓ Les travaux publics, le fait générateur sous entendue d'une manière confusionnelle l'exigibilité par le législateur algérien qui était l'encaissement.

Les dispositions de l'article 11 de la loi de finances 2012 ont instauré l'article 221 bis au code article définissant expressément les règles du fait générateur de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) qui se sont alignés avec celles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sauf dans le cadre des marchés publics, et ce comme suite :

Le fait générateur de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) est constitué :

- Pour les ventes, par la livraison juridique ou matérielle de la marchandise ;
- Pour les travaux immobiliers et les prestations de services, par l'encaissement total ou

partiel du prix⁵⁸.

Il est clair qu'une lecture précise de cet article révèle qu'au même titre que la taxe sur la valeur ajoutée que les notions du fait générateur et de l'exigibilité sont définies d'une manière confusionnelle. En cas de changement de taux, il générerait les mêmes confusions que celles de la taxe sur la valeur ajoutée.

2.1.2. Le taux

Le taux de la Taxe sur l'activité professionnel était uniforme, il était de 2 % l'ensemble des activités.

L'article trois de la loi de finances complémentaire 2015 a ramené le taux à un pour cent (1%) de la taxe pour les activités productives, sans bénéfice des réfections. Il a aussi intégré une réfaction de 25 % aux bases imposables des activités de bâtiment dont le taux de la taxe est de 2%

2.1.3. Les réfections de la taxe

Bénéficiaire d'une réfaction de 30 % :

- le montant des opérations de vente en gros;
- le montant des opérations de vente au détail portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte plus de 50 % de droits indirects ;

Bénéficiaire d'une réfaction de 50 % :

- le montant des opérations de vente en gros portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte plus de 50 % de droits indirects ;
- le montant des opérations de ventes au détail portant sur le médicament à la double condition
* d'être classé bien stratégique tel que défini par le décret exécutif n°96-31 du 15 janvier 1996
* et que la marge de vente au détail soit située entre 10 et 30 %.

Bénéficiaire d'une réfaction de 75 % :

- le montant des opérations de vente au détail de l'essence super, normale et le gas-oil.

Le bénéfice des réfections prévues ci- dessus n'est pas cumulable.

⁵⁸ Article 221 bis du code des impôts directes et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Une réduction de 30 % du chiffre d'affaires imposable est accordée aux commerçants détaillants ayant la qualité de membre de l'Armée de Libération Nationale ou de l'Organisation Civile du Front de Libération National et les veuves de chouhada.

Toutefois, cette réduction applicable seulement pour les deux premières (02) années d'activité ne peut bénéficier aux contribuables soumis au régime d'imposition d'après le bénéfice réel.

Pour les opérations bénéficiant du régime de la marge, la base d'imposition à la taxe sur l'activité professionnelle est constituée par la différence, ramenée en hors taxe, entre le prix de vente du bien toutes taxes comprises (TTC) et le prix d'achat. Les charges et frais engagés pour la remise en état par l'assujetti-revendeur lors de l'acquisition des biens d'occasion ne sont pas inclus dans le prix d'achat et ne peuvent venir en déduction de la base d'imposition.

Les commerçants de biens d'occasion imposés selon le régime de la marge ne peuvent déduire la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) acquittée de la base d'imposition soumise à l'impôt sur le revenu global ou l'impôt sur les bénéfices des sociétés⁵⁹.

Toutefois les réfections touchant les ventes en gros concernaient les producteurs avant l'intervention de l'article 3 de la loi de finance complémentaire 2015 entré en vigueur dès août 2015.

C'est-à-dire avant août les producteurs étaient soumis à un taux de taxe de 2 % avec un bénéfice d'une réfaction de 30 % de leurs ventes en gros.

Depuis Août 2015, les activités concernées par la réfaction en question sont les ventes en gros effectuées dans le cadre des activités commerciales.

Pour que la réfaction soit accordée, les bénéficiaires doivent remplir certaines conditions imposées par l'article 224 du code des impôts directs et taxes assimilées.

En premier le paiement doit s'effectuer hors espèces, c'est-à-dire par Banque, ou virement.

En second lieu il doit produire une déclaration annuelle de l'état client Série G03

Indiquant les informations principales des clients :

Numéro de l'identification fiscale

- numéro de l'article d'imposition ;

⁵⁹ Article 218 du code des impôts directs et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

- nom et prénom (s) ou dénomination sociale ;
- adresse précise du client ;
- montant des opérations de vente effectuées au cours de l'année civile ;
- numéro d'inscription au registre du commerce.
- le montant de la taxe sur la valeur ajoutée facturée⁶⁰.

2.1.4. Déclaration de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) doit être déclarée et payée mensuellement dans le lieu de la réalisation du chiffre d'affaires imposables au plus tard le 20 ouvrable suivant celui de son exigibilité.

Si ce lieu est celui d'un siège secondaire de l'entreprise commerciales, de productions ou de travaux publics, les déclarations doivent être effectuées dans les déclarations par bordereaux de versement série G50 A au niveau des services fiscaux du lieu de réalisation du chiffre d'affaires imposable.

Les entreprises exerçant des activité exclues du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) doivent effectuer leurs déclarations en matière de de la taxe sur l'activité professionnelle dans les mêmes conditions définies que celles des assujetties dans les bordereaux de versement série G50 A.

2.2. La taxe sur la formation professionnelle et la taxe d'apprentissage

Ce sont des taxes imposables semestriellement sur la masse salariale, La taxe d'apprentissage concerne les petites et les moyennes entreprises, la taxe de Formation concerne les grandes entreprises.

Leur taux est de 1 %, elles ne sont pas déductibles du résultat imposable à l'impôts annuel.

Si l'entreprise concernée effectue des formations aux profits de ses salariés, elle bénéficiera de la diminution de la valeur de la taxe en question.

⁶⁰ Article 224 du code des impôts directs et taxes assimilé

Les taxes doivent être déclarées et reversées respectivement et semestriellement au plus tard le 20 du mois qui suit le semestre de leur exigibilité, et ce sur le bordereaux de versement G50 pour les redevables assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou sur bordereaux de versement G50 A pour les redevables non assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2.3. La taxe foncière et la taxe d'assainissement

Ce sont des impôts enrôlés, les droits de taxe foncière se calculent sur une base imposable Indiciaire, la taxe d'assainissement est un impôt spécifique, les entreprises en sont redevables légales et réelles à ces taxes en tant qu'usufruitières ou propriétaires.

Les biens à la taxe foncière sur les propriétés bâties :

- Les installations commerciales situées dans les périmètres des aéroports, gares portuaires, gares ferroviaires et gares routières, y compris leurs dépendances constituées par des entrepôts, ateliers et chantiers de maintenance ;
- Les installations destinées à abriter des personnes et des biens ou à stocker des produits,
- Les sols des bâtiments de toute nature et terrains formant une dépendance directe indispensable
- Les terrains non-cultivés employés à un usage commercial ou industriel, comme les chantiers, lieux de dépôt de marchandises et autres emplacements de même nature, soit que le propriétaire les occupe, soit qu'il les fasse occuper par d'autres à titre gratuit ou onéreux.

Les bases imposables de la taxe foncière se calculent selon la valeur locative⁶¹ du bien qui est multiplié par sa superficie.

Quant à la taxe d'assainissement, ses tarifs sont comme suit :

Avant la loi de finances de l'article 23 de la loi de finances complémentaires 2015

- Entre 1.000 DA et 10.000 par local à usage professionnel, commercial, artisanal ou assimilé ;

⁶¹ Annexe 17 page 282

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

- Entre 5.000 DA et 20.000 DA par terrain aménagé pour camping et caravanes ;
- Entre 10.000 et 100.000 DA par local, à usage industriel commercial, artisanal ou assimilé produisant des quantités après l'intervention l'article 23 de la loi de finances complémentaires 20 15.

Entre 3.000 DA et 12.000 DA par local à usage professionnel, commercial, artisanal ou assimilé

- Entre 8.000 DA et 23.000 DA par terrain aménagé pour camping et caravanes ;
- Entre 20.000 et 130.000 DA par local, à usage industriel commercial, artisanal ou assimilé produisant des quantités de déchets supérieures à celles des catégories ci-dessus.

Toutefois, le calcul des bases d'imposition de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu global bénéfices professionnels (IRG/ Bénéfices professionnels) ainsi que les leurs déclarations obéissent aux mêmes principes, ces mécanismes sont appelés comme modalités de déclaration de détermination et de déclarations de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu global (IRG/ Bénéfices professionnels). Comment se déroulent-elles ?

Section 4 : Modalités de détermination et de déclarations de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu globale (IRG)

La détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu global catégorie des bénéfices professionnel (IRG/BP) ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) obéit aux principes universels de la fiscalité applicable à la définition de la matière imposable et aux règles de calcul de base imposable des impôts annuels sur les bénéfices des sociétés.

En effet pour la matière imposable, la législation fiscale algérienne renvoie en premier lieu vers le code comptable et précise en deuxième lieu, quelles sont les frontières existantes entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

Quant aux règles de calcul de la base imposable, la loi en question précise les limites de déduction des charges, les modalités d'amortissement applicables, les modalités d'imposition de la plus-value de cession et l'impact de la réévaluation de l'actif sur le résultat fiscal. Ceci est appelé le passage du résultat comptable au résultat fiscal, en suite elle précise comment annoter

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

toutes les données ressorties sur les déclarations annuelles <<série G4 (IBS) et serieG11(IRG/BP)⁶² annexées à leur liasse fiscale.

Les deux régimes partagent les mêmes liasses fiscales⁶³.

Pour mieux comprendre le déroulement de ce système déclaratif annuel, nous allons essayer de présenter en premier lieu la matière imposable de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu globale bénéfiques professionnels (IRG/BP) la base imposable.

1. La matière imposable

La loi fiscale algérienne en vigueur définit la matière imposable en faisant une présentation d'une manière succincte les règles de calcul du résultat comptable, ensuite elle précise quels sont les charges et les produits qui peuvent être pris en compte pour le calcul du résultat imposable, les conditions de déductibilité et renvoie aux règles de détermination de la base imposable, pour ce qui est de la limite et modalité des déductions et réintégration.

L'article 141 ter du code des impôts directs et taxes assimilées qui définit la matière imposable, stipule clairement : les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable et financier. Sous réserve que ce ne soit pas incompatible avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt.

1.1. Le résultat comptable

Le 01 janvier 2010 marque l'entrée en vigueur de la l'application de la loi du 9 novembre 2009 relative au système comptable et financier, abrogeant par conséquent les règles comptables du 23 avril 1973 relatives au Plan comptable national (PCN).

Les règles fondamentales de détermination du résultat comptable sont énoncées sommairement par les dispositions de l'article 139 du code des impôts directs et taxes assimilées. Ces dispositions indiquent essentiellement la règle de périodicité de 12 mois au maximum de

⁶² Voir l'annexe 14 et 15 pages 282

⁶³ Voir l'annexe 16 page 282

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

l'exercice comptable. La règle de décalage entre l'exercice de réalisation du résultat et l'exercice d'imposition, le décompte d'une durée d'exercice de réalisation du résultat comptable au cours de la même année des débuts des opérations de l'entreprise jusqu'au 31/12. La durée d'un exercice est donc inférieure ou égale à une année et renvoie vers les règles comptables le calcul de ce résultat.

Toutefois, il est à noter que lors de ce renvoi au droit comptable pour le calcul du résultat comptable de l'entreprise que le législateur fiscal algérien a omis de mettre à jours le paragraphe indicatif en question, en faisant référence à la loi du 23 avril 1973 relatives aux règles comptables au lieu de les remplacer avec celle du 9 novembre 2007 du Plan Comptable National (PCN) par celles du système comptable et financier (SCF).

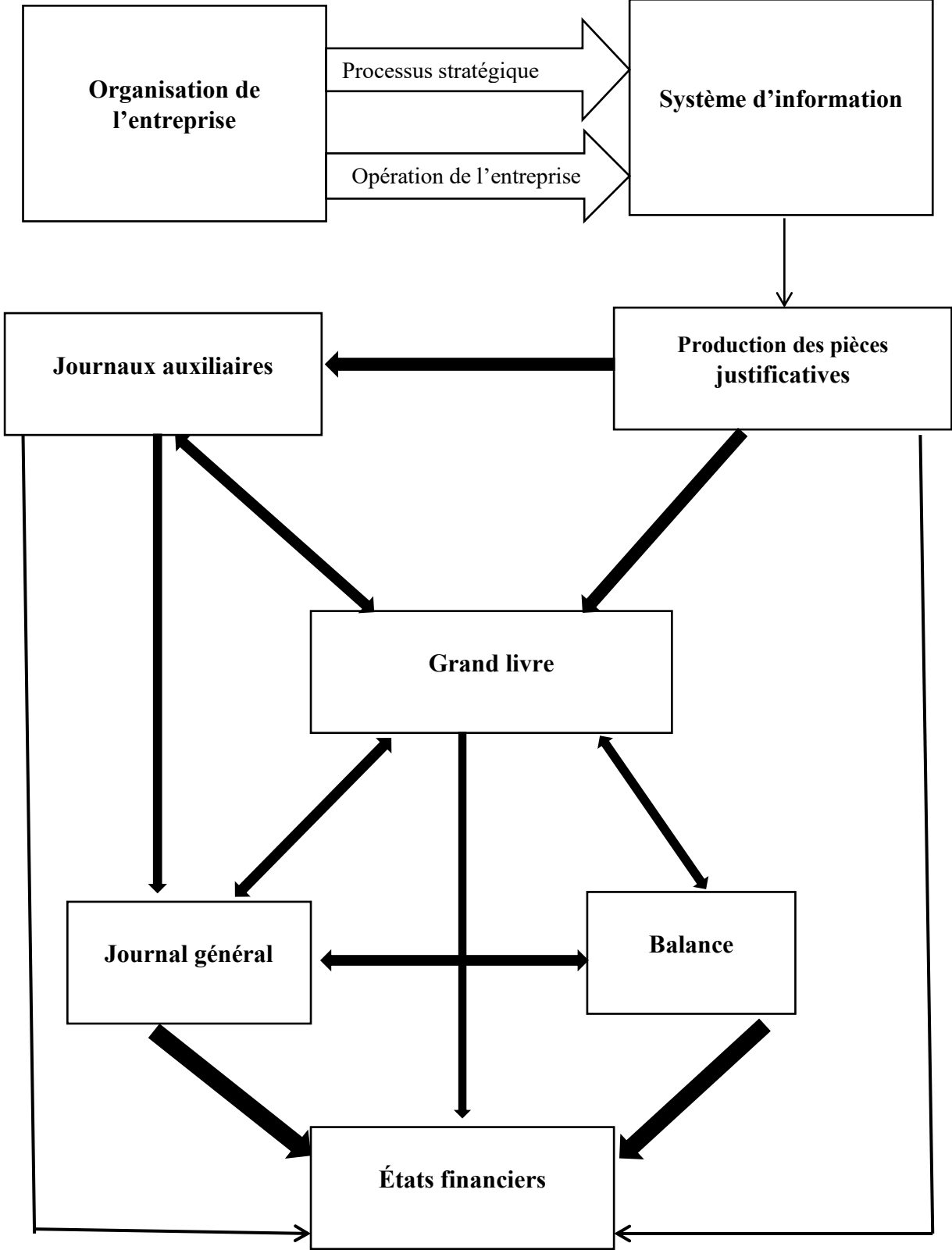
Pour ce qui est de la détermination comptable, l'administration fiscale s'intéresse à l'impact du respect des règles comptables sur les déclarations fiscales.

Les entreprises du régime réel doivent disposer obligatoirement du livre journal et du livre inventaire cotés paraphés en vertu des dispositions des articles 9,10 et 11 du code du commerce.

Théoriquement, les grandes entreprises adoptent généralement un système comptable centralisateur, celui-ci se distingue du système comptable classique utilisable pour la petite entreprise par une comptabilité auxiliaire, c'est à dire la centralisation des opérations comptables dans des journaux auxiliaires pour répondre aux besoins des entreprises que le système du classique ne peut pas satisfaire.

Le système comptable informatisé est un système centralisateur doté de l'outil informatique ayant une sorte de logiciel de comptabilité auquel l'entreprise intègre les livres légaux et auxiliaires, La saisie toutes les données comptables et finalisation des informations financière se fait par la centralisation formelle. Les deux figures suivantes donnent une présentation respective les systèmes comptables centralisateurs simples et le système comptable centralisateur informatisé.

Figure 5: système comptable centralisateur simple



Source: (élaboré par nos soins en s'inspirant de la circulaire d'application N°22/MF/DGI/DRV/2014 du 14 février relative au

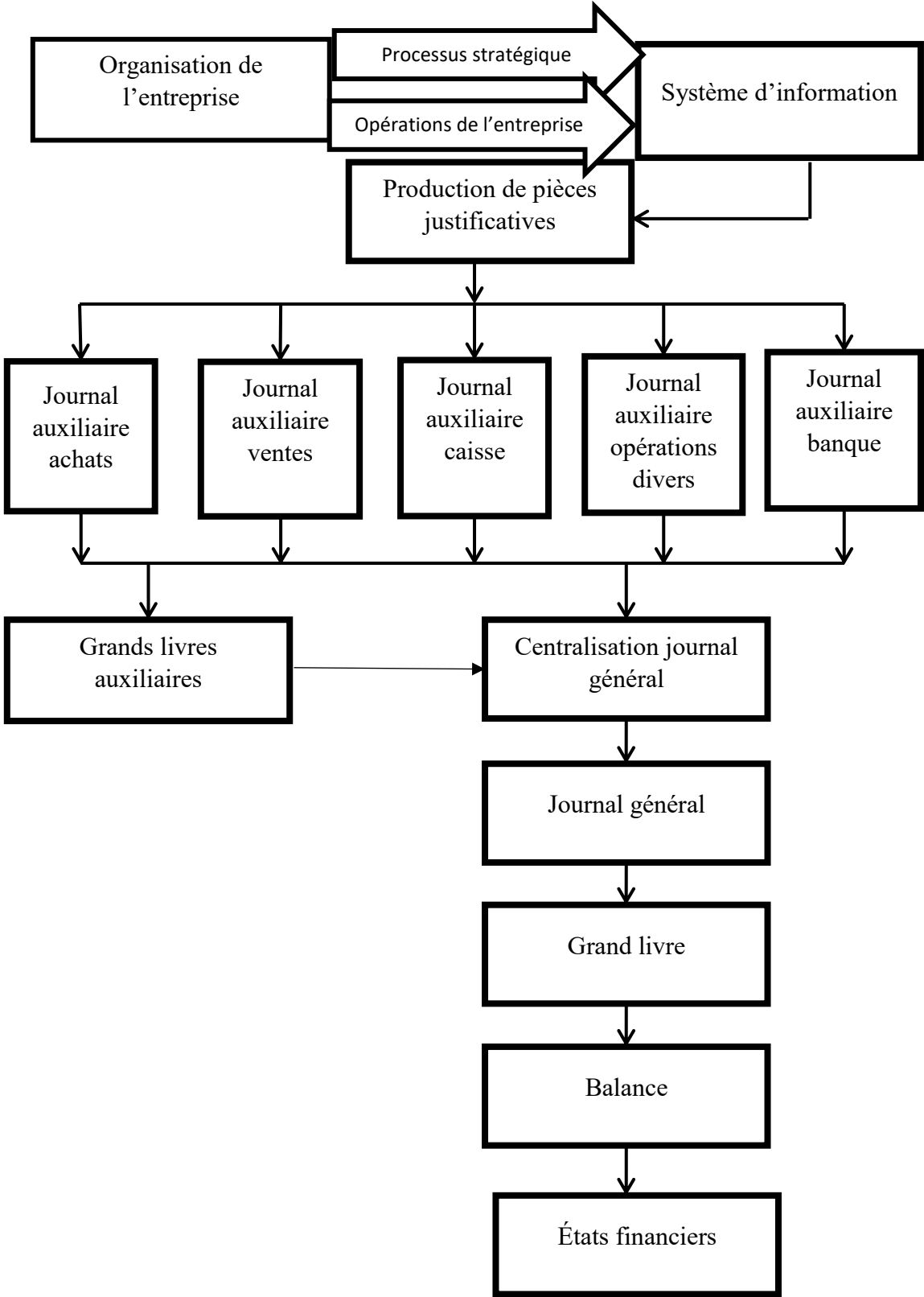
CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

rejet de comptabilité)

Dans la pratique la plupart des entreprises soumises au régime du réel, quelque que soient leur taille adoptent un système comptable centralisateur informatisé, ce qui fait du système comptable classique quasi inexistant. Ceci a donné lieu à une forme d'organisation d'un système comptable centralisé d'une manière générale sous le Schéma ici-bas selon l'implication pratique.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Figure 6 : présentation du système comptable centralisateur informatisé empirique en Algérie



Source : (op.cit.)

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Le schéma d'organisation centralisateur illustre d'une manière générale que chaque décision telle qu'elle soit, débouche sur une action stratégique et/ou opérationnelle effectuée par la structure organisationnelle dont elle est appropriée. L'information transite par le système d'information qui produit des pièces justificatives en interprétant les données, ces pièces sont transmises à la structure financière et comptable, qui va traduire ces pièces en informations foncières dont leurs écritures comptables seront retracées dans les journaux auxiliaires appropriés, puis toutes les opérations de ces journaux vont être centralisées dans le journal général et le grand livre, puis dans la balance qui d'après l'établissement de l'inventaire dans le cadre des régularisations de fin d'année va ressortir des données qui vont servir pour l'établissement des Etats financiers dont le Bilan et l'Etat du compte de résultats, afin de déterminer le résultat comptable de l'exercice.

Généralement, l'entreprise dispose de Cinq (5) journaux auxiliaires : le journal auxiliaire achat, le journal auxiliaire vente, le journal auxiliaire, journal auxiliaire banque, journal auxiliaire caisse, journal auxiliaire.

1.1.1. Le journal auxiliaire achat

C'est un journal auxiliaire qui retrace toutes les écritures comptables des opérations d'achats d'immobilisation, de marchandise et/ ou matières premières.

Les achats sont généralement justifiés par des factures qui doivent être conformes au décret exécutifs 05-468 relatif aux modalités d'établissement de la facture, du bon de transfert, du bon de livraison et de la facture récapitulative, dont les conditions principales sont : l'indication du fournisseur, son adresse, son numéro de registre de commerce, son numéro d'identification fiscale, son numéro d'identification statistique, son numéro de la date de la transaction, numéro, nom et ou raison sociale du client, son numéro de registre.

1.1.2. Journal auxiliaire vente

C'est un document comptable qui retrace les opérations de vente de marchandises, de produits ou de prestations fournies.

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les ventes sont généralement justifiées par des factures qui doivent être conformes au décret exécutif 05-468 relatif aux modalités d'établissement de la facture, du bon de transfert, du bon de livraison et de la facture récapitulative.

1.1.3. Le journal auxiliaire banque

C'est un document qui retrace les mouvements d'encaissement ou de décaissements effectués par l'entreprise chèque, virement de fonds et autres opérations bancaires.

Ces opérations constituent les paiements des clients, des titres, tels que les organismes publics dans le cadre d'une subvention, ou d'une banque pour intérêt etc.

Les opérations de décaissement constituent les différents paiements effectués par l'entreprise au profit des tiers (fournisseurs, banque etc.).

Pour les entreprises qui disposent de plusieurs comptes bancaires, elles peuvent créer plusieurs journaux auxiliaires de banque dont chacun correspondrait aux opérations qui seraient effectuées avec la banque appropriée.

1.1.4. Journal auxiliaire Caisse

Pour les opérations des encaissements et de décaissements effectués par caisse, elles sont enregistrées dans le journal auxiliaire Caisse.

Toutefois les entreprises peuvent avoir des journaux auxiliaires caisse et banque débiteurs retraçant les encaissements effectués respectivement par caisse et par banque, et des journaux caisse créditeurs retraçant les opérations de décaissement effectuées respectivement par caisse et banque.

1.1.5. Journal auxiliaire des opérations diverses

Pour les opérations de régularisation, les travaux de fin d'année autres opérations diverses sont enregistrées dans le journal auxiliaire comme opérations diverses.

Ce journal retrace les opérations effectuées à crédit, telles que les achats et les ventes et il retrace les déférentes régularisations d'écritures comptable à l'instar des rectifications des erreurs

1.1.6. Le journal général

C'est un des livres obligatoires exigés par le code commerce et doit être coté paraphé par le tribunal, c'est là où toutes les écritures des journaux auxiliaires sont centralisées avec les indications de la date de l'opération, la référence de la pièce et les comptes mobilisés, il retrace donc d'une manière chronologique toutes les opérations de vente, d'achat, foncières, de régularisation et de clôture effectuées par l'entreprise.

1.1.7. Le grand livre

C'est aussi un livre obligatoire. Il contient en fonction d'ordre numérique tous les comptes du système comptable et financiers SCF, retrace leurs soldes initiaux, leurs mouvements et les soldes de clôture.

1.1.8. La balance

C'est aussi un livre comptable obligatoire qui regroupe tous les comptes et retrace leurs sommes après de leurs mouvements et de leurs soldes clôture, c'est pourquoi d'une manière générale, l'entreprise dispose de deux types de balances :

La balance avant inventaire qui englobe la somme de débit des comptes, la somme des créditeurs. Et la balance après inventaire qui retrace l'ensemble des soldes des comptes du bilan de gestion.

1.1.9. Les états financiers

Les états financiers sont constitués du bilan, état de compte de résultat, tableaux des flux de trésorerie, les tableaux de variations des capitaux et une annexe précisant les méthodes et fournissant des compléments d'informations.

Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière et de la performance financière de l'entreprise, de ses flux de trésorerie et respecter les conditions de comptabilisation.⁶⁴ Dans notre étude nous allons mettre l'accent sur le bilan et l'état compte de résultat

⁶⁴ Ali Sahraoui, (2011) *Comptabilité financière, cours et exercices corrigés* Berti , p.21.

1.1.9.1. Le bilan

La loi définit ces deux états financiers comme suit :

<<Le bilan décrit séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif. La présentation des actifs et des passifs du bilan fait ressortir la distinction entre les éléments courants et les éléments non courants.

Le contenu, le modèle et la présentation du bilan sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances.⁶⁵

1.1.9.2. L'état de compte de résultat

Le compte de résultats est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement et fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice. Le contenu, le modèle et la présentation du compte de résultats sont fixés par arrêté du ministre chargé des Finances⁶⁶.

Toutefois, la loi fiscale définit le résultat comptable comme suite :

Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminué des suppléments d'apport et augmenté des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actifs sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés⁶⁷.

C'est aussi la différence entre la somme des produits et la somme des charges souscrits dans l'état de compte de résultat.

Après avoir précisé le résultat fiscal, la loi fiscale impose des aménagements à travers ces articles 141 à 152, à apporter pour constituer la matière imposable.

1.2. Constitution de la matière imposable

La loi fiscale algérienne définit la constitution de la matière imposable par la présentation des modalités d'aménagement que les entreprises doivent apporter à leurs résultats comptables. En effet, la matière imposable est définie par la précision des charges déductibles fiscalement, le

⁶⁵ Article 33 du Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant l'application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier.

⁶⁶ Article 44 idem

⁶⁷ Article 140 alinéa 1 du code des impôts directs et taxe assimilée

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

moment et les conditions de leur déductibilité, et le renvoi vers les dispositions relatives à la détermination de la base imposable pour leurs limites de déductions.

Cette définition de la matière imposable à travers la précision des produits, des charges, précise en fait que la concordance et les distorsions entre la loi fiscale et la loi comptable dans le cadre de la détermination du résultat. De ce fait, nous allons en premier lieu présenter les éléments communs entre la loi comptable, et les distorsions entre la loi comptable et la loi fiscale.

1.2.1. Les éléments communs entre la loi fiscale et la loi comptable

En plus de la définition sommaire du résultat comptable, la loi fiscale édicte les principaux éléments communs, la loi comptable dans le cadre du calcul du résultat annuel des entreprises.

Parmi les éléments nous avons :

1.2.1.1. Les amortissements

Les règles de calcul des amortissements déductibles fiscalement sont renvoyées vers le code comptable. Il est noté ici une complémentarité entre la loi fiscale et la loi comptable en terme de définition de la valeur amortissable et les modalités d'amortissement. Pour la base d'amortissement des immobilisations, la loi fiscale précise pour la loi comptable que la valeur servant de base d'amortissement qui est hors taxe pour les immobilisation acquis par contribuable exerçant des activités taxables en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en revanche la loi fiscale prise que la base amortissable constituent la valeur du bien en toute taxe comprise (TTC) pour les contribuables exerçant une activité exonérée ou d'autres situées hors de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)⁶⁸.

1.2.1.2. Les éléments de faible valeur

Les éléments de faible valeur sont déductibles fiscalement dans les mêmes conditions définies par la législation comptable.⁶⁹

⁶⁸ Article 141 alinéa 3 paragraphes 4, 5 du code des impôts directes et taxes assimilées.

⁶⁹ Article 141 alinéa 3 paragraphe 2 du code des impôts directes et taxes assimilées

1.2.1.3. Les dégrèvements accordés par l'administration fiscale

Les dégrèvements représentent les montants des impôts que l'administration fiscale doit rembourser aux contribuables, suite à une décision de l'instance compétente chargée d'instruction du contentieux fiscal qui oppose l'entreprise à l'administration fiscale sur le bienfondé d'une imposition.

Cette instance peut en fonction des compétences déterminées par la loi être : la direction générale des impôts, directions des grandes entreprises, la direction de wilaya des impôts ou le centre des impôts s'il s'agit d'une décision de dégrèvement prononcée à l'issue de la formulation réclamation préalable de l'entreprise requérante⁷⁰.

Ça peut aussi être la commission Wilayale, régionale ou centrale en fonction des montants, s'il s'agit d'un recours introduit par l'entreprise pour contester la décision émise sur la réclamation préalable⁷¹.

Ça peut être la chambre administrative s'il s'agit d'un contentieux judiciaire, si l'administration fiscale ou le contribuable selon les cas, conteste la dernière décision prononcée par la commission de recours compétente ou le Conseil d'Etat si l'une des deux parties avait introduit un appel contestant la décision de la chambre administrative⁷².

Les impôts et taxes déjà payés qui font objet d'une décision de dégrèvement suite à un contentieux se traduiront par un remboursement de la somme réclamée, cette opération obéit aux modalités des opérations de dépenses applicables à la comptabilité publique.

Ces sommes sont imposables selon les cas à l'impôt sur le revenu global catégorie bénéfice professionnel (IEG/BP) ou à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) au moment de la date de la réception de la décision du dégrèvement ordonnancé par l'ordonnateur territorialement

⁷⁰ Articles 72 à 79 du code des procédures fiscales relatives aux procédures du traitement des réclamations préalables

⁷¹ Article 80 à 81 du code des procédures fiscales relatives aux procédures de traitement des recours introduits auprès de commission des recours

⁷² Article 82 à 83 du code des procédures fiscales relatives procédures du déroulent des commissions des recours judiciaires

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

compétent, c'est-à-dire qu'elles seront réintégrées aux produits qui constituent la base imposable de l'une de ces impôts.

1.2.1.4. Les impôts mis à la charge en recouvrement de l'entreprise

Comme la loi comptable, la loi fiscale accorde aux contribuables le droit de déduction de leur bénéfice les impôts dont ils sont directement imposables et qu'ils ont versés au cours de l'exercice à l'exception de l'impôt sur les bénéfices et la taxe d'apprentissage ou de formation. Ces impôts sont : la taxe sur l'activité professionnelle, la taxe foncière, la taxe d'assises....

1.2.2. La distorsion entre la règle comptable et la règle fiscale

On en dénombre deux catégories d'éléments distinctifs entre la règle comptable et la règle fiscale, la première est liée à la distorsion temporaire d'enregistrement des déductions et des réintégrations et la seconde est liée à la distorsion définitive d'enregistrement des opérations.

1.2.2.1. La distorsion temporaire et temporelle entre la loi comptable et la loi fiscale

Pour des raisons de doctrine fiscale de l'État, les opérations fiscales de déduction de certaines charges et de réintégration de certains produits ne s'opèrent pas dans le même laps de temps avec celles du comptable, ceci est aussi lié à la dichotomie entre les principes temporaires d'applications de la loi comptable et la loi fiscale, ce qui se traduit par l'application de l'impôt différé.

Les frais généraux et frais de sièges peuvent être déductibles comptablement au moment de la constatation de la dette inhérente à ces charges suivant le principe de la partie double, en débitant ces charges là et en créditant les dettes qui leurs sont appropriées, leurs opérations seraient effectuées dans le journal auxiliaire opérations divers, puis centralisées dans le journal général, enregistrées dans le grand livre et enfin la balance pour se loger dans les états financiers. Alors que la loi fiscale n'admet pas les déductions de ces frais généraux et ces frais de sièges qu'au moment de leurs paiement,⁷³ ceci donnerai lieu en vertu des disposition de la norme comptable internationale IAS 12 un impôt différé actif, car l'entreprise a payé un impôt

⁷³ Article 141 alinéa 1 du code des impôts directes et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

sur une charge déduite comptablement mais pas fiscalement, cet impôt payé sera récupéré dans un exercice ultérieur où il y aura l'intervention et son paiement effectif de ces charge générant par voie de conséquence leur déduction du résultat fiscal.

Les amortissements suivant les unités de production en vertu des dispositions comptables ne sont pas pris considération fiscalement, ils donneront lieu à un impôt différé.

On prend un bien immobilisé dans la base amortissable est 1 0 000 000, la durée actif d'amortissement fiscal est de cinq (5) ans, donnant lieu à une annuité d'amortissement fiscal 2 000 000 DA et comptablement il s'amortit suivant le principe d'amortissement selon l'unité de production ; l'annuité comptable est de 1500 000 DA pour l'année N .

Pour l'exercice N, la charge comptable inhérente à l'annuité d'amortissement est inférieure à la charge fiscale admise en déduction, soit une différence de 5 000 00 et donnera lieu à une impôt différent passif en fonction du taux d'IBS applicable à cette différence, c'est-à-dire c'est l'impôt sur le bénéfice des société applicable à la charge d'amortissement supplémentaire réintégré et imposable durant des exercices futurs

Les provisions ne sont pas déductibles fiscalement qu'au moment de la production du risque probable ayant été l'objet de leurs constitutions.

Elles seront déductibles fiscalement au moment du paiement effectif de l'entreprise du montant qui a été l'objet de la constitution de ces provisions, dont leur événement s'est produit durant l'exercice N+1⁷⁴.

À titre d'exemple quand une entreprise prévoit de payer une prime de départ de 100 000 DA durant l'année N +1 comme prime de départ à la retraite de ces employés, elle constatera des provisions déductibles comptablement durant l'exercice N, qui est réintégrables au résultat imposable. .La déduction fiscale interviendra durant l'exercice N+1 c'est-à-dire moment du paiement du montant des provision, ce montant constituera la base de calcul d'un impôt différé actif enregistré dans le bilan de l'année N , correspondant à l'impôt sur le bénéfices des société

⁷⁴ Article 141 alinéa 5 et article 152 du code des impôts directs et taxes assimilées

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

payé à la bases de ses provision durant le même exercice qu'elle récupèrera durant l'exercice N+1 au moment du la déduction fiscale.

Les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou par les collectivités Territoriales sont comprises dans les résultats de l'exercice en cours au moment de leur versement.

Elles sont rapportées aux bénéfices imposables des exercices suivants proportionnellement à leur exploitation, le montant restant des subventions est rapporté aux bénéfices imposables, à compter du cinquième exercice au plus.

Cependant, les subventions destinées à l'acquisition des biens amortissables, sur une durée de cinq (05) années, sont rapportées, conformément aux conditions fixées ci-dessus, aux annuités D'amortissement.

En cas de cession des immobilisations acquises au moyen de ces subventions, la fraction de la Subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value à déduire.

Les subventions d'exploitation et d'équilibre font partie du résultat imposable de l'exercice de leur encaissement, elles font partie du résultat comptable de l'exercice dès leur constatation, et ce, au moment de la réception de la notification de l'organisme public, créant cette distorsion temporaire entre les règles comptables et les règles fiscales en matière de leur enregistrement, ceci génère conformément à la norme comptable internationale IAS12 un impôt différé passif.

Si par exemple des subventions d'exploitation constatées comptablement durant une année N, et seraient encaissées durant l'année N+1, elles seraient réintégrées comme produit au résultat comptable et déduites au résultat fiscal durant ,c'est durant l'exercice N+1 où leur montant sera perçu par l'entreprises elle seraient imposable comme produit fiscal ultérieurement, ceci donnerai lieu durant l'exercice N à la constitution de l'impôt différé passif qui constitue le

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

moment de l'impôt sur les bénéfices (IBS) que l'entreprise payera durant l'exercice N+1 qui sera calculé à la base du montant de ces subventions.

En résumé, si cette distorsion temporaire concerne les charges déductibles comptablement ou produit réintégré fiscalement, ceci donnerait lieu à un impôt différé actif, c'est-à-dire le montant de l'impôt annuel à récupérer au moment où l'opération fiscale de déduction du résultat fiscal suivrait.

Si la distorsion concerne les charges déductibles fiscalement ou produits réintégrables comptablement, ceci donnerait lieu à un impôt différé passif, c'est-à-dire le montant de l'impôt annuel à verser au moment l'opération fiscale de réintégration au résultat fiscal suivrait.

L'impôt déferé passif constitue la dette fiscale de l'entreprise envers l'administration fiscale résultant d'une distorsion temporaire entre la règle comptable et la règle fiscale en matière comptabilisation de produits imposables.

L'impôt différé actif constitue la créance de l'entreprise présente chez l'administration fiscale résultant d'une distorsion temporaire entre la règle comptable et fiscal en matière comptabilisation de produits imposables.

1.2.2.2. Les distorsions définitives entre la règle comptable et les règles fiscales

Cette règle précise les natures distinctes des charges et des produits qui sont admis ou pas comptablement et exclus ou pas fiscalement, dans le cadre algérien, plusieurs exemple peuvent être cités :

- ❖ Les limites d'amortissement fiscale, des véhicules touristique sont à la hauteur de 1 000 000 Da de leurs prix d'acquisitions, comptablement ce paramètre n'est pas pris en considération.

Si on prend un véhicule touristique dans sa base d'amortissement comptable sur 5 ans est de 2 000 000 Da , son annuité d'amortissement est don de $2\,000\,000 / 5 = 400\,000$ DA, elle sera amortie sur un base fiscale de 1000 000 DA ceci donnerai lieu à une annuité d'amortissement déductible fiscalement de 200 0000 Da, soit une différence entre les deux annuités 200 000

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

DA qui serait réintégrée au résultat comptable lors du calcul du résultat fiscal qui est pour rappel la base imposable à l'IBS ou de l'IRG ⁷⁵

- ❖ Le report déficitaire est rapporté au résultat fiscal pour l'exercice qui suit, c'est ainsi que le montant du déficit de l'exercice N-1 constitue la charge déductible fiscalement pour le résultat fiscal de l'exercice N⁷⁶
L'entreprise ouvre les droits à un rapport d'un déficit pour 5 exercices de suite pendant 5 ans.
- ❖ Les amendes judiciaires et procès sont déductibles comptablement et non admis à la déduction fiscalement⁷⁷.
- ❖ Les revenus provenant de la distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés ne sont pas compris dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Et ceux pour Le bénéficiaires de ces dispositions n'est accordé que dans le cas des revenus régulièrement déclarés⁷⁸

2. La base imposable de l'impôt sur les bénéfices de sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu global (IRG)

La base imposable est la valeur du résultat de l'exercice augmentée par des réintégrations et déductions fiscales.

En effet, en plus des réintégrations et des déductions concourants à la définition de la matière imposable, les règles de calcul de la base imposables définie par la loi fiscale sous les règles dispositions communes IRG/ IBS⁷⁹, elles touchent les catégories, les charges à déduire, les modalités d'amortissement, la plus-value de cession et la réévaluation de l'actif, ces règles sont appelées par le législateur algérien dispositions communes de détermination de résultat fiscal ou de base imposable.

Nous allons à cet effet essayer de faire d'une manière très succincte un décryptage de ces dispositions communes en présentant en premier lieu les charges à déduire, en deuxième lieu les modalités d'amortissement puis la plus-value de cession et enfin la réévaluation de l'actif.

⁷⁵ Article 141 alinéa 3 paragraphe 3 du code des impôts directs et taxes assimilées

⁷⁶ Article 147 du code des impôts directs et taxes assimilées

⁷⁷ Articles 141 alinéa 6 du code des impôts directs et taxes assimilées

⁷⁸ Article 147 bis du code des impôts directs et taxes assimilées

⁷⁹ Articles 168 jusqu'à 174 et article 185 jusqu'à 186 du code des impôts directs et taxes assimilées

2.1. Les charges à déduire

Le législateur algérien a cité un certain nombre d'éléments admis en déduction en précision leur plafonnement

- ✓ Les salaires de conjoint ou d'un associé d'une entreprise n'est déductible qu'à concurrence d'un salaire perçu par un agent ayant la même fonction dans l'entreprise faisant le même travail que lui, sous réserves des versements des allocations et des cotisations sociales.⁸⁰

Sont exclus de la déduction de la base IBS :

- Les cadeaux de toute autre nature, à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 500 DA, les subventions et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire, lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel d'un million de dinar 1.000.000 DA; 94
 - les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle, à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise⁸¹.
 - ✓ Les sponsorings, parrainages des jeunes sportifs sont admis en déduction, à la limite de 10 % du chiffre d'affaires, sans dépasser le plafond de 30 000 000 DA
- Bénéficiant aussi de la même vocation de déduction restauration, la rénovation, la réhabilitation, la réparation, la consolidation et la mise en valeur des monuments et sites historiques classés ;
- La restauration et la conservation des objets et collections de musées ;
 - La vulgarisation et la sensibilisation du public par tous supports sur tout ce qui se rapporte au patrimoine historique matériel et immatériel ;
 - La revivification des fêtes traditionnelles locales ;
 - Les festivals culturels institutionnalisés ou dans le cadre des activités concourant à la mise en valeur du patrimoine culturel, à la diffusion de la culture et à la promotion des langues nationales ;
 - Les modalités d'application de la dernière disposition sont fixées par voie

⁸⁰Article 168 du code impôts directes et taxes assimilées

⁸¹ Article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées

réglementaire⁸².

- ✓ Les frais de recherche et de développement sont déductibles à la hauteur de 10% du bénéfice, à la limite de 100 000 000 DA

Les montants réinvestis doivent être déclarés à l'administration fiscale et également à l'institution nationale chargée du contrôle de la recherche scientifique.

Les activités de recherche développement en entreprise sont définies par un arrêté conjoint du ministre chargé des finances, du ministre chargé de la recherche scientifique et du ministre compétent.⁸³

2.2. La plus-value de cession sur actif immobilisé

La plus-value est réintégréable aux bénéfices imposables à hauteur de sa durée de vie dans l'entreprise jusqu'à la date de sa cession

En effet, si l'actif immobilisé cédé après une durée de vie plus de trois ans, il est considéré sur le point de vue de la règle fiscale en matière de détermination de base imposable comme plus-value de cession à long terme, elle est réintégréable à hauteur de 35 % de son prix de vente HT – les communes de son amortissement s'il s'agit d'une activité taxable.

À contrario, elle sera considéré comme une plus-value de cession à court terme, elle serait réintégréable à hauteur de 70% de la valeur de la plus-value dégagée⁸⁴

2.3. Les modalités d'amortissement

La loi fiscale définit les modalités d'amortissement que l'entreprise a le droit de pratiquer au profit de ses biens immobilisés.

En plus de son renvoi vers le code comptable pour les modalités d'amortissement, la loi fiscale vient dans la définition de la base imposable compléter les conditions et les modalités d'amortissements progressifs et dégressifs que l'entreprise etc.

L'amortissement dégressif c'est l'option accordée aux entreprises touristiques. Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont fixés respectivement à 1,5, 2 et 2,5 selon que la durée normale d'utilisation des équipements, est de trois (3) ou quatre (4) ans, de

⁸² Article 169 alinéa 3 du code des impôts directes et taxes assimilées

⁸³ Article 170 et 171 du code des impôts directes et taxes assimilées

⁸⁴ Articles 172 et 173 du code des impôts directes et taxes assimilées

cinq (5) ou six (6) ans, ou supérieure à six (6) ans.⁸⁵

2.4. Réévaluation de l'actif

La plus-value résultant de la réévaluation d'immobilisations, à la date d'entrée en vigueur du nouveau système comptable financier, sera rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq (5) ans⁸⁶

Le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation⁸⁷

Après avoir déterminé la matière imposable et la base imposable le contribuable soumis au régime du réel doit souscrire sa déclaration annuelle avant le 30 Avril de l'année suivant l'exercice de la réalisation de son résultat.

Nous allons à cet effet présenter en détail en quoi se compose cette déclaration

3. La déclaration annuelle des contribuables issus du régime du réel

Pour les entreprises issues du régime de bénéfice professionnel, l'entête de leur déclaration est appelée série G11⁸⁸, celui des entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) c'est la Série G 04⁸⁹

Ces déclarations sont composées mutuellement de la liasse fiscale qui contient le bilan, l'Etat de compte de résultat etc.

Il doit être joint obligatoirement à ces déclarations l'Etat Client pour les entreprises Bénéficiaires de la réfaction en matière de TAP⁹⁰, la déclaration des salaires série G29⁹¹ montrant les nombres de salariés des entreprises, leurs salaires bruts, et cotisations et IRG.

❖ Exemple pratique :

Une expertise fiscale sur une entreprise industrielle qui a réalisé un résultat comptable bénéficiaire de 10 000 000DA a révélé les informations incluses dans ce résultat :

Véhicule touristique servant d'outil principal d'activité, prix d'achat 3 000 000 Da qui a servi de basé d'amortissement linéaire pour une durée de 5 ans ;

⁸⁵ Article 174 code des impôts directe et taxes assimilées

⁸⁶ Article 185 code des impôts directe et taxes assimilées

⁸⁷ Articles 186 code des impôts directe et taxes assimilées

⁸⁸ Voir l'annexe 14 page 287

⁸⁹ Voir l'annexe 15, page 287

⁹⁰ Voir l'annexe 11, page 286

⁹¹ Voir l'annexe 10, page 286

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les provisions déduites lors de calcul du résultat comptable est de 500 000 Da, non constaté réellement ;

Déficit antérieur est de 360 000 Da ;

Le montant du sponsoring est à 3 300 000 Da représentant 11% du chiffre d'affaires de l'entreprise 30 000 000 Da

Les amendes judiciaires sont à 20 000 Da ;

La plus-value de cession d'une machine industrielle dont sa durée est de 5 cédées la 4ème année est de 1 000 000 Da montant réintégré intégralement dans la base de calcul du résultat comptable :

Pour la détermination du résultat fiscal imposable à l'IBS, l'expert fiscal a décidé de procéder au calcul des réintégrations puis des déductions ;

Calcul des déductions :

Elles seront les conséquences du retraitement fiscal de la plus-value de cession et le déficit antérieur.

Il s'agit d'une plus-value de cession à court terme qui a été réintégré intégralement aux bases de calcul du résultat comptable, pour le résultat fiscal, elle sera réintégré à 35 % de la valeur Réintégration. Comptable de la PLV = 1 000 000 -

Réintégration. Fiscale 35% plv.	=350 000
Déductions de la plv.	= 650 000 DA+
Rapport déficitaire	= 350 000 DA
Déductions	= 1 000 000

Calcul des réintégrations

Les annuités d'amortissements comptable du véhicule de tourisme = 3 000 000/5

Les annuités d'amortissements comptables du véhicule de tourisme = 600 000

Annuité des amortissements fiscaux du véhicule du tourisme = 1 000 000 / 5

Les annuités d'amortissement fiscal du véhicule de tourisme = 2 000 00 DA

Les réintégrations des amortissement = 6 00 000- 2 00 000 = 4 00 000 Da

Le sponsoring déduit comptablement = 3 300 000-

La limite de déduction = 3 000 000

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

Les réintégrations des sponsorings = 300 000 Da

Provisions non déductibles fiscalement = 500 000 Da à réintégrer

Amende judiciaire = 20 000 DA à réintégrer

Somme des réintégrations = Les réintégrations des amortissement + Les réintégration des sponsorings + Provisions = amendes = 4 00 000 + 300 000 + 500 000 + 20 000

Sommes des réintégrations = 1 220 000 DA.

Calcul de la Base imposable :

Base imposable = résultat comptable + les réintégrations – les déductions

Base imposable = 10 000 000 + 1 220 000 - 1 000 000

Base imposable = 10 220 000 Da

IBS = 19 % 10 220 000 DA

IBS = 1 941 800 Da

Résultat comptable net = 10 000 000 – 1 941 800 = 8 058 200 Da

Conclusion du chapitre I

La complexité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif trouve ses origines dans la complexité naturelle de la matière fiscale et son cadre conceptuel d'une part, d'autre part dans la manière à travers laquelle le législateur algérien a repris, retravaillé ces concepts en question pour construire le corpus législatif fiscal déclaratif régissant le cadre déclaratif fiscal des entreprises.

En effet, le cadre conceptuel de l'impôt moderne a émergé dans un contexte de démocratisation de l'État moderne, qui s'est matérialisé par la mise en place de la variable et la contribution citoyenne dans la couverture des charges publiques, entraînant par voie de conséquence un changement radical dans la définition de la notion de l'impôt qui est passée de la notion de prélèvement obligatoire à celle de prestation pécuniaire, donnant lieu à la naissance dans la littérature des multiples concepts fiscaux tels que celle de contribuable, redevable légal, collecteur de l'impôt, assujettis de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). D'une manière générale les règles juridiques qui régissent ce mécanisme déclaratif, se caractérisent par leur mouvance, et leurs ambiguïtés rendant la difficulté de compréhension, augmente le risque d'erreurs lors des déclarations fiscales.

Les dernières études ont montré que le risque fiscal trouve ses origines dans les changements des lois fiscales et des interprétations faites par les juges et les autorités fiscales (Russ, 2008). Dans une enquête menée par le cabinet international Ernst & Young en 2004 auprès de plus de 350 directeurs fiscaux de grandes entreprises dans 11 pays du monde, les changements dans les lois fiscales (95%), les changements dans l'interprétation des lois par les autorités fiscales (94%) et d'autres changements réglementaires (83%) sont cités plus fréquemment comme étant les principaux contributeurs externes au risque fiscal. Le même résultat persiste dans les études faites par le cabinet Ernst & Young en 2006 et en 2008. Ainsi, les responsables fiscaux des entreprises qui ne procèdent pas à une mise à jour continue de leurs connaissances en matière de réglementation fiscale, peuvent facilement ne pas respecter cette réglementation et encourir à des sanctions fiscales (Naban et Sarvana Kumar, 2009).⁹²

⁹² ABDERRAHMEN, M. G. (2013). *Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal*. Tunis: Thèse de doctorat. page 48

CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF

En outre, ce qui caractérise, l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif ce sont les confusions qui ont été commises dans la perception des concepts fiscaux par le législateur fiscal algérien dans la constitution des règles déclaratives applicables aux entreprises, à l'instar de la confusion de notion du fait générateur et l'exigibilité pour les droits au comptant, se traduit par la négligence de la règle de l'intermittence et la concomitance entre ces éléments, la confusion entre la notion du taux 0 et de la notion l'exonération en matière de TVA concernant des opération d'exportation.

Cette complexité rend le domaine de la fiscalité difficilement accessible par les entreprises qui se traduisent par des doutes favorisant un esprit de confusion dans la perception des lois, générant des erreurs, des omissions lors de leurs souscriptions de leurs déclarations fiscales et qui sont source de risque fiscal dévastateur pour leur suivi.

Toutefois, le risque ne peut être uniquement fiscal, il peut aussi être d'ordre comptable, lié une compréhension incomplète du système comptable et financier SCF se traduisant par des erreurs matérielles et de droit dans la comptabilité source de risque fiscaux non négligeables.

Qu'en est-il de la nature du risque fiscal lié à la conformité dans le cadre algérien ?

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Introduction chapitre II

Le contrôle fiscal constitue la contrepartie du système déclaratif. Il permet non seulement à l'administration d'exercer le pouvoir dissuasif sur les contribuables ayant la stricte attention de se soustraire de leurs obligations déclaratives, mais aussi de déceler et rectifier des erreurs involontaires et omissions commises lors de la souscription de leurs déclarations qui ont un impact considérable sur l'assiette de l'impôt. Il est donc le corolaire du ce dit système déclaratif, il assure la pérennité⁹³ et la cohérence du système déclaratif.

La fonction de contrôle est un attribut de l'administration, elle est destinée à vérifier la sincérité de l'accomplissement de ses obligations par le contribuable, la sincérité de l'accomplissement de ses obligations par le contribuable. Elle tire sa justification par le fait que l'ensemble du processus fiscal repose sur la déclaration du contribuable et la présomption de bonne foi qui s'y attache. Elle constitue la légitime contrepartie de cette confiance accordée au contribuable les moyens donnés par le législateur à l'administration⁹⁴.

Pour mener à bien cette mission, l'administration fiscale dispose de plusieurs moyens de contrôle qui représentent indéniablement les sources principales d'informations.

Ces moyens sont des outils à travers lesquels les contrôleurs peuvent obtenir des renseignements nécessaires sur les contribuables visés par la mission de contrôle. Ils représentent le dossier du contribuable, éléments en possession de l'administration tels que les fichiers alertes, bulletin de recoupement, autres renseignements en provenance des administrations publiques ayant effectué des opérations avec ces contribuables, le droit de communication, le droit de visite, l'intervention sur place dans le cadre du contrôle approfondi, les dénonciations des tiers.

En contrepartie, la loi a accordé aux contribuables faisant objet de contrôle plusieurs droits, en l'occurrence celui d'un débat contradictoire où ils sont assistés par un conseil de leur choix ,

⁹³Jean-PailTranThiet/Gilles Celmene/ Jaque Guénot/ Serge Levet/ Pascal Morin/ Jean-Paul Ouaksel Quand le fisc vous contrôle, page 26,

⁹⁴JacksGrosclaude et PhillipeMarchessou, Procédures fiscales 4 édition, Edition Delloz, pages 103

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

le droit de réponse aux points soulevés par les contrôles fiscaux qui envisagent de régulariser sa situation fiscale, le droit de lui faire notifier d'une manière détaillée les redressements et des rehaussements envisagés par l'administration fiscale à l'issue de son exercice de ses missions de contrôle, le droit d'avoir un délai précis de réponse à ces notifications et enfin le droit de recevoir une notification de redressement définitive détaillant les points soulevés par l'administration justifiant la rectification des déclarations.

Le contrôle fiscal fait aussi objet d'une multitude d'approches pluridisciplinaires, passant d'une simple approche juridico-fiscale et économique aux approches des sciences humaines à l'instar de la sociologie et de la psychologie ainsi que l'approche managériale qui perçoit la nature du risque fiscal.

Toutefois, l'approche managériale s'est forgée son propre corpus conceptuel en passant de la notion l'irrégularité fiscale à celle de du risque fiscal, devenant l'un des faits qui a favorisé la naissance de l'audit fiscal et la fonction de gestion fiscale des entreprises qui est aujourd'hui une discipline du management au même titre que les ressources humaines, le marketing.

Martial Chadeaux est le premier auteur en sciences de gestion dans la littérature française à avoir défini la nature du risque fiscal comme le triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanctions, dévolus à l'administration fiscale.

D'autres à leur tête Jean Luc Rossignole qui marqua de son empreinte conceptuelle, en élaborant la cartographie de la typologie du risque fiscal.

Cependant, dans ce contexte de conceptualisation du risque fiscal en sciences de gestion, PricewaterhouseCoopers a constitué une cartographie des risques fiscaux latents qui est regroupée en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

De ce fait, pour mieux cerner le nature du risque fiscal algérien à travers la présentation des procédures du contrôle, de rectification des déclarations et des majoration des droits, nous allons essayer préalablement à travers de la première section, de faire une présentation

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

conceptuelle du contrôle fiscal, puis notre étude sera spécifiée sur le cadre algérien en présentant respectivement dans les trois sections qui suivront le contrôle formel, la vérification approfondie et les procédures de redressement sous forme de rectification des déclarations.

Section 1 : L'Approche théorique du contrôle fiscal

Plusieurs disciplines se sont penchées pour tenter d'appréhender le phénomène du contrôle fiscal :

L'approche juridico-fiscale s'intéresse aux règles, aux formes, et aux moyens des procédures de contrôle, de redressement et de majoration édictées par la loi fiscale.

Dans une approche managériale Chadefaux définie de la nature du risque fiscal, avait mis l'accent sur sa nature qui réside dans le triple pouvoir de contrôle de redressement et de sanction, et l'impact que ceci peut avoir sur l'entreprise.

D'autres auteurs se sont intéressés aux approches extra fiscales du contrôle fiscal, telles que l'approche cognitive, l'approche psychologique, et l'approche sociologique, on parle même de la sociologie de l'impôt.

Ce qui peut nous intéresser dans notre étude conceptuelle du contrôle fiscal, ce sont l'approche juridico-fiscale et l'approche managériale du phénomène du contrôle fiscal des entreprises, dans la mesure où celles-ci peuvent nous permettre de se doter d'outils d'analyse nécessaires pour pouvoir appréhender aisément les procédures de contrôle et de rectification de déclaration.

1. L'Approche juridico-fiscale

L'approche fiscale de la présente étude s'articule autour de la présentation des objectifs des différents moyens, formes des procédures de contrôle de redressement et de rehaussement qui peuvent en résulter et les règles juridiques qui régissent le fonctionnement régulier de ces procédures.

1.1. Les objectifs du contrôle

Marc le Roy a identifié dans son ouvrage contrôle fiscale, approches cognitives, quatre principaux objectifs du contrôle fiscal :

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

- ✓ Le premier est financier, il consiste à assurer le meilleur rendement du système déclaratif dans le fonctionnement du budget de l'Etat en limitant le manque à gagner des recettes issues des insuffisances de déclaration, des défauts de déclaration et des manœuvres frauduleuses.
- ✓ Le deuxième est économique, Il consiste à assurer la neutralité de l'impôt dans l'équilibre économique.
- ✓ La troisième juridique, elle Définit les règles, les conditions de régularité des procédures du contrôle fiscal et de redressement pour préserver les libertés individuelles des opérateurs économiques
- ✓ La justice fiscale, Assurer le principe de l'égalité de tous les citoyens devant l'impôt en veillant à l'objectivation du système déclaratif.

Les redressements fiscaux des insuffisances de déclaration, des omissions, des erreurs, des défauts des déclarations et de fraude permettent à l'administration fiscale de rétablir cette équité fiscale entre les contribuables de bonne moralité qu'ils soient avisés ou pas de leurs obligations fiscales, les contribuables défaillants et les contribuables qui usent des manœuvres frauduleuses.

Le contribuable de bonne moralité fiscale est celui qui n'a aucune intention de se soustraire de ses obligations fiscales. Les insuffisances de déclarations involontaires, omissions ou erreurs involontaires qu'il peut commettre à son insu lors de ses souscriptions de déclarations qui génèrent un redressement fiscal ne remettent pas en cause sa moralité fiscale, même dans le cadre algérien.

« La probabilité d'erreur est au demeurant relativement importante, comme le souligne M Erget sur l'amélioration des rapports entre l'administration et le contribuable « étant donné l'extrême complexité de la fiscalité les millions d'écritures passées dans l'année dans une grande entreprise, le peu de connaissance des bases, il n'est pas étonnant que les erreurs soient assez nombreuses ». ⁹⁵

Le contribuable défaillant, est le contribuable qui a déclaré son activité et sa localisation auprès

⁹⁵ CHADEFAX Martial (1987), *audit fiscal*, Litec. P. 28

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

des services fiscaux dont il dépend, mais qui se soustrait délibérément d'honorer ses obligations déclaratives périodiques, obligeant l'administration fiscale à le régulariser par des procédures de taxation d'office, qui en conséquence remettent en cause sa moralité fiscale.

Les contribuables qui usent des manœuvres frauduleuses, sont ceux qui se soustraient délibérément de leurs obligations fiscales au détriment du trésor, et ce par la production des fausses pièces, justifications etc.

Les procédures de redressement conséquentes à ce genre d'action sont sous forme de sanctions fiscales, judiciaires, et commerciales.

Sanction fiscale :

Amendes fiscales allant de 50 à 100 % des droits dissimulés

Perte d'avantages fiscaux,

Inscription dans fichier national des fraudeurs,

Poursuites judiciaires

Interdiction d'importation

1.2. Les Moyens de contrôle fiscal

Pour mener à bien sa mission de contrôle fiscal, la législation fiscale a accordé à l'administration fiscale plusieurs moyens de contrôle fiscal, il s'agit des éléments qui lui permettent d'avoir des renseignements pertinents sur les contribuables vérifiés. Ces moyens sont : le dossier fiscal du contribuable, les éléments en possession de l'administration fiscale, le droit d'enquête ou de visite, le droit de communication,

1.2.1. Le dossier du contribuable

Il comprend tous les renseignements nécessaires sur le contribuable, sa date de création, sa nature juridique, son régime fiscal où il est suivi, la nature de son activité, ses déclarations mensuelles, trimestrielles et annuelles,

Il est aussi la source principale du contrôle fiscal, et constitue le point de départ de tout contrôle fiscal.

C'est à la base du dossier fiscal que l'administration peut obtenir les renseignements essentiels

sur le contribuable vérifié, qui concernent son statut juridique, régime fiscal, les droits, et taxes dont il est le redevable légal et réel. A travers que le dossier fiscal, l'administration fiscale apprécier la façon dont il gère sa fiscalité en se basant sur l'historique de ses déclarations.

1.2.2. Les éléments en possession de l'administration fiscale

Ce sont des renseignements provenant d'autres organismes au profit du service taxateur. Ils portent sur les opérations que le contribuable avait effectuées en dehors de sa circonscription territoriale, ces éléments sont les bulletins de recoupement, Bulletin de liaison, fichier alerte

1.2.3. Le procès-verbal de constat (PV de constat)

Le procès-verbal (PV) de constat est une sorte de compte-rendu établi par deux agents des impôts assermentés ayant le grade minimal de contrôleur, et ce, lors d'une enquête qu'ils effectuent chez le contribuable à travers des visites inopinées afin de faire une sorte de constatation de visu de la situation de son activité. Les informations doivent se faire avec l'appréciation du contribuable par son apposition de sa signature.

1.2.4. L'intervention sur place

C'est un moyen qui est utilisé dans un cadre d'une vérification approfondie, le contribuable est informé préalablement dix jours avant l'intervention, celle-ci peut durer tout le long de la mission en question.

1.2.5. Le droit de communication

Selon Le législateur fiscal algérien, <<le droit de communication permet aux agents de l'administration fiscale, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements.⁹⁶>>.

La droite communication est un moyen offert par la loi à l'administration fiscale pour obtenir des tiers, les informations sur le contribuable nécessaire au bon déroulement de la mission de contrôle.

Ces tiers sont des administrations publiques, autres les établissements financiers tels les

⁹⁶ Article 45 du code du Code des procédures fiscales

banques qui sont dans l'obligation, en vertu des dispositions l'article 45 du code des procédures fiscales, de fournir le secret professionnel relatif au contribuable au profit de l'administration.

Il se distingue d'un contrôle fiscal au sens large par le fait le contribuable ne sera pas mis au courant au moment où les agents des impôts usent de ce moyen pour obtenir des renseignements à son égard, contrairement au contrôle fiscal, où il doit être informé sous peine de nullité.

Dans le cadre d'une vérification approfondie, les vérificateurs usent de ce moyen pour authentifier des facteurs d'achat auprès des administrations fiscales dont le fournisseur dépend et pour authentifier les relevés bancaires auprès des banques de l'entreprise vérifiée etc.

1.2.6. Les dénonciations anonymes

Ce sont des renseignements spontanés et aléatoires relatifs aux contribuables que l'administration fiscale obtient de la part des personnes sous le couvert de l'anonymat. Ces informations peuvent porter sur des irrégularités commises par le contribuable au détriment du trésor public

1.3. Les formes de contrôle

L'administration fiscale algérienne s'est inspirée du système français pour mettre en place les deux formes de contrôle, et qui sont le contrôle au cabinet et vérification approfondie qui s'effectue sur place.

- ✓ Le contrôle au cabinet appelé en France contrôle sommaire, en Algérie il est appelé contrôle formel, c'est un examen en forme de déclarations des contribuables, et qui s'effectue dans les locaux de l'administration fiscale et se limite uniquement dans l'aspect fiscal d'un ou deux exercices sans que ceci implique une intervention sur place. Ce contrôle peut être spontané, où il prendre une forme appelée en France contrôle Formel considéré en Algérie comme contrôle sommaire, il peut être aussi programmé où l'analyse des déclarations est ciblée, appelé en Algérie comme en France contrôle sur pièces (voire la section 2 du chapitre 2)
- ✓ Le contrôle approfondi est une vérification qui s'effectue dans les locaux du contribuable. Elle existe sous deux formes entreprises, la vérification de comptabilité qui touche toute la période limitée par la prescription quadriennale et une vérification ponctuelle ciblant un ou deux exercices, une nature de charge, ou une nature d'impôt

(voire la section 3 du chapitre 2) .

1.4. Les droits de reprise

Les droits de reprise constituent le champ temporaire du contrôle fiscal, accordés par la loi fiscale à l'administration lors de sa mission, en Algérie il est de quatre ans. Au-delà période l'administration fiscale n'a plus le droit de regard, ces périodes antérieures situées en dehors de ce champ temporaire sont considérées »z comme prescrites⁹⁷.

Le contrôle portant sur les impôts annuels tels que l'impôt sur le bénéfice des sociétés, la taxe foncière, l'impôt sur le revenu global qui s'effectue en année N, concerne les exercices N-1, N-2, N-3 et N-4 du fait du décalage temporaire d'une année entre la période de la constitution de la base imposable de l'impôt et son imposition. Le décompte débute du 31/12/N-1 au premier 01/01/N-4⁹⁸. Les erreurs, omissions et insuffisances de déclarations durant la période antérieure à celle de l'année N-4 ne peuvent faire objet de redressement du moment où elles sont entachées de la prescription⁹⁹.

Le contrôle des droits au comptant tels que la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur l'activité professionnelle, l'impôt sur le revenu globale catégorie salariale, le droit de timbre, la taxe intérieure à la consommation, la taxe d'apprentissage ou taxe sur la formation etc., qui s'effectue durant la période de l'année N concerne les années N, N-1, N-2 et N-3, du fait que l'année d'imposition constitue celle de la réalisation de la matière imposable¹⁰⁰. Le décompte commence à encourir à partir du premier janvier de l'année N-3 au 20 du mois qui suit celui dernier mois de l'exigibilité de l'impôt contrôlé. Les erreurs, omissions et insuffisances de déclarations commises involontairement durant la période antérieure au premier janvier de l'année N-3 ne peuvent faire objet de redressement du moment où elles sont entachées de la prescription¹⁰¹

Ces décomptes cités ci-dessus sont interrompus par une notification de redressement série C4¹⁰² à partir la première année qui suit celle de la notification de la proposition de rehaussement

⁹⁷ Article 105 du code des procédures fiscales

⁹⁸ Article 106 alinéa 1 du code des procédures fiscales

⁹⁹ Article 107 alinéa 1 du code des procédures fiscales

¹⁰⁰ Article 110 du code des procédures fiscales

¹⁰¹ Article 111 alinéa 1 du code des procédures fiscales

¹⁰² Voir la section 4 de ce présent mémoire la première partie portant sur les procédures contradictoires applicables à l'issue du contrôle formel

pour l'exercice touché par la prescription¹⁰³

Il en est de même pour une notification de redressement dans le cadre d'une vérification approfondie¹⁰⁴.

2. Le risque fiscal lié à la conformité comme approche managériale du contrôle de l'administration.

Plusieurs auteurs praticiens et théoriciens spécialistes en management perçoivent le contrôle fiscal et ses procédures de redressement et de majoration droits éludés comme nature du risque fiscal, ce qui a donné lieu à l'émergence d'une multitude de définitions de la notion en question, ceci dit, il n'y a pas définition conventionnelle du risque fiscal.

D'après la compulsions de plusieurs revues de littérature portant sur le domaine, la concertation avec des chercheurs spécialisés en gestion fiscale de l'entreprise lors d'un colloque international sur l'ingénierie fiscale et performance de l'entreprise et des entretiens avec des praticiens algériens fiscalistes, auditeurs fiscaux et taxemangers de certaines entreprises à Alger, comptables et financiers travaillant sur la question, nous sommes arrivés à la conclusion que l'approche managériale du phénomène de contrôle fiscal suivi de ses procédures de redressement peut se modéliser par la présentation de la définition du risque fiscal, domaine du risque fiscal et ses sources .

Pour mieux comprendre l'approche managériale du contrôle fiscal, nous allons tenter de présenter les différents postulats théoriques et conceptuels du risque fiscal, axé sur ces sens.

2.1. Définition du risque lié à la conformité

Selon Chadefaux, la notion du risque fiscal est née suite à l'apparition de l'audit fiscal comme domaine autonome de l'audit comptable et de l'audit juridique, qui s'est positionné comme l'une des spécialités du management des entreprises. On est alors passé de la notion de l'audit de l'Irrégularité fiscale à l'audit du risque fiscal, celle-ci s'est développée en optimisation fiscale et performance de l'entreprise.

¹⁰³ Article 40 du code des procédures fiscales modifié le 24 juin par les dispositions de l'article 44 de la loi de finance complémentaire 2015

¹⁰⁴ Voir la deuxième partie de la section 4 relative au procédure contradictoire applicable à la vérification approfondie, ainsi que les annexes 20 , 20 bis et l'article 112 alinéa e du code des procédures fiscales.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Selon Rossignol, la notion de risque fiscal au sens large englobe deux acceptions : «la première, classique, correspond au non-respect volontaire ou involontaire des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi inefficace, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important ». Selon ce même auteur, pour le risque fiscal, il se conjugue un risque sanction à un risque perte d'opportunité.

Selon Ernest Young : « n'importe quel événement, action ou inaction dans la stratégie fiscale, les opérations, le rapport financier et la conformité qui affectent défavorablement la position fiscale ou d'affaires de l'entreprise ou qui entraînent un niveau imprévu de pénalités, de redressement, d'impôts supplémentaires, porter atteinte à la réputation de l'entreprise, des pertes d'opportunité ou une exposition des états financiers ».

À travers ces définitions on peut distinguer deux types de risques fiscaux.

Concernant le risque lié à l'inefficacité, Rossignole fait allusion à la négligence de l'entreprise des stratégies fiscales qui constituent l'option pour des choix fiscaux légaux pouvant générer des économies fiscales qui leur permettent de se positionner sur le marché par rapport à ses concurrents, cette analyse englobe toute la sphère environnementale fiscale, déclarative, contentieuse, recouvrement, législative et internationale.

Il y a aussi la définition classique où l'auteur en question fait allusion aux conséquences de contrôle, de redressement et de rehaussement que l'entreprise peut soustraire suite au non-respect volontaire ou non volontaire des règles fiscales dont elle est soumise.

Ce risque peut être volontaire : c'est-à-dire l'entreprise se soustrait volontairement à ses obligations. Dans ce sens, le législateur fiscal algérien présente deux formes différentes de non-respect volontaire de la loi fiscale : les manœuvres frauduleuses, le défaut de souscription des déclarations.

Le risque peut être involontaire lié aux erreurs, omissions commises par les entreprises généralement à leur insu lors de leurs souscriptions de leurs déclarations, il est considéré comme risque involontaire lié à la conformité.

Les plus grands des auteurs théoriciens et praticiens contemporains axent leurs définitions du risque fiscal sur cet aspect involontaire du fait de son caractère latent.

A l'instar du cabinet de l'expert-comptable suisse qui le définit : <<Le risque fiscal correspond à l'éventualité de taxations futures que le contribuable n'a pas envisagées et encore moins provisionnées. Difficilement saisissable, ce risque existe pourtant à l'état latent¹⁰⁵>>

Cependant, si on prend la définition de Chadefaux de la nature du risque fiscal, et on essaie de la transposer au risque fiscal involontaire lié à la conformité selon le contexte Algérien, on obtiendrait: << la nature du risque fiscal involontaire lié à la conformité est le triple pouvoir de contrôle de rectification et des rehaussements dévolu à l'administration fiscale>>.

Cette définition est une approche managériale du contrôle fiscal de ses conséquences sur les entreprises qui cherchent à gérer le risque fiscal latent.

Selon une approche inspirée des travaux de Price Waterhouse Coopers, il existe plusieurs formes de risque fiscal qui peuvent être analysées et regroupées en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

Pour mieux comprendre cette approche, nous allons présenter l'étude américaine de cabinet PriceWaterHoues dans son approche managériale des procédures du contrôle et de ses conséquences.

2.2. Les différents domaines de risques fiscaux selon Price WaterHoes Cooper

Sept (7) domaines du risque fiscal servant actuellement de références d'études pratiques et académiques et qui sont :

✓ Le risque de transactions

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, plus elle peut provoquer

¹⁰⁵ L'Expert-comptable suisse 6-7/00,

http://iframe.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=348r00_0666.pdf

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

des incertitudes fiscales, par conséquent, erreurs intentionnelles, omissions et insuffisances de déclarations sont des sources de risque fiscal. Plus la transaction est non courante, non routinière, plus elle expose à des risques spécifiques.

Certaines transactions non récurrentes sont inductrices de contrôles fiscaux (telles que par exemple, une fusion, une scission, une reconversion, etc...) alors que d'autres transactions suscitent souvent les soupçons ou l'hostilité du fisc (compte courant associé, bonification en nature, transactions avec les associés, remboursement des frais professionnels, etc...)

L'entreprise s'expose davantage aux risques de transactions dans certaines circonstances telles que :

- La non implication, en temps opportun de compétences fiscales dans la transaction ;
- L'absence d'un cadre de politique générale qui départage ce qui est acceptable de ce qui ne l'est pas ;
- La méconnaissance des pratiques administratives
- L'absence de perception des risques associés à la transaction et à sa documentation légale.

Certaines transactions fiscales pénalisantes doivent être dans la mesure du possible circonscrites, par exemple :

- La prise en charge des retenues à la source.
- Les jetons de présence, doublement imposés ;
- Les comptes courants rémunérés à un taux supérieur à 6% ou les prêts aux associés rémunérés à moins de 6% ;
- La réduction du capital pour résorber les amortissements réputés différés en période déficitaires.
- L'abandon de créance.

✓ **Les risques de situation**

L'exposition de l'entreprise dans le cadre de son activité aux situations qui suscitent un grand intérêt des contrôleurs fiscaux, ses situations.

- Déficits chroniques

Précompte TVA important

Entreprises évoluant dans un secteur mal réputé au point de vue de moralité fiscale,

- entreprise importante,

Fraudes fiscales d'un client potentiel qui se traduit par des déclarations fictives envers le fisc

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

pouvant être interprétées comme des ventes non déclarées de l'entreprise.

Défaut de déclarations fournisseur, ventes de ses transactions effectuées avec l'entreprise qui contrairement à lui déclare ses achats l'exposerait, si l'entreprise cliente fait l'objet de vérification et présente facture transaction à vérificateurs, au moment de leur authentification auprès du service taxateur de fournisseur, la non déclaration des ventes, ces derniers peuvent être interprétés comme des achats fictifs de l'entreprise et subira un risque fiscal.

- mésentente grave entre les associés, générant de nombreux litiges
- entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires,
- incohérence dans les déclarations

✓ **Les risques opérationnels**

Ce risque émane de l'incidence des opérations effectuées par l'entreprise sur la production l'information de la structure concernée sous forme de pièces justificatives qui transitera par le système d'information pour aller vers le service chargé de la qualité.

Ce risque est lié à la compétence des personnels de chaque structure à la production de la documentation recelant des données financières comptables et fiscales.

Le risque peut résider dans la complexité du degré de fréquence des opérations effectuées par l'entreprise.

✓ **Les risques non-conformité à la loi**

Ce sont des risques émanant de la qualité et de la fiabilité de l'information qui transite vers le système d'information pour être diffusée à toutes les structures et organisations de l'entreprise.

Ce risque peut émaner de la structure chargée de la gestion fiscale lors son interprétation de loi fiscale qui ne peut être conforme à la réglementation fiscale dont l'entreprise est éligible.

Ceci peut être lié par exemple à des procédures de veille fiscale (mise au courant des nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

Comme il peut émaner de la structure comptable qui peut diffuser des informations erronées affectant la régularité comptable et fiscale exposant l'entreprise aux risques de redressement.

Ça peut aussi émaner d'une des structures d'organisation des entreprises sur l'inexactitude de l'information relative à ces opérations, pouvant générer le risque fiscal latent.

Ce risque est lié d'abord à la politique générale de l'entreprise et à l'intégrité de sa direction,

de ses cadres et de son personnel.

✓ **Les risques comptables**

Il S'agit de la régularité de la tenue de la comptabilité de l'entreprise et de la qualité de l'information. Une erreur comptable ou information comptable et financière mal interprétée peut devenir une irrégularité fiscale et provoquer un risque de redressement, c'est pourquoi l'auditeur comptable qui souligne des irrégularités souligne l'impact sur la régularité fiscale et parfois prescrit une étude de régularité fiscale.

Parfois le niveau de compétence du comptable peut générer des irrégularités comptables qui elles-mêmes génèrent des irrégularités fiscales devenant sources de risque fiscal latent.

✓ **Les risques de management**

Il réside dans l'esprit du dirigeant, sa culture qui génère le risque fiscal, ainsi que sa compétence et sa connaissance du domaine et sa capacité à adopter un système de gestion efficace.

✓ **Les risques de réputation**

Le jugement que l'administration fiscale peut porter à l'entreprise en matière de qualité de contribuable, un jugement négatif de l'entreprise peut générer des risques fiscaux majeurs à l'égard de l'entreprise et peut même affecter son objectivité dans le cadre de sa mission de contrôle fiscal générant par voie de conséquences des risques de redressement.

Une défaillance fiscale grave peut porter atteinte à la réputation d'une entreprise, de ses dirigeants, de son personnel et de ses auditeurs. Neubig et Sangha (2004), les études de D'Elgood et al. (2004). Ces types sont les suivants :

Le risque opérationnel ou de conformité ;

Le risque économique ;

Le risque financier ;

• le risque judiciaire : ce risque est lié à l'incertitude quant à l'issue des procédures judiciaires,

Le risque législatif ;

• Le risque réglementaire : se dégage de l'intensité accrue de contrôle par les autorités fiscales qui peuvent contester la validité des positions fiscales d'une entreprise;

• le risque de stratégie de segmentation : résulte des situations où différents acteurs créent des positions fiscales sans une coordination claire avec le service fiscal de l'entreprise ;

Le risque fiscal technique : ce risque est lié aux incertitudes dans l'interprétation des lois fiscales

faites par les autorités fiscales. Plus récemment, Robinson et al. (2008) divisent les risques fiscaux en quatre types: les risques stratégiques¹⁸, les risques de conformité, les risques opérationnels et les risques financiers. Russ (2008) présente, à son tour, une autre typologie des risques fiscaux. Il considère que le risque fiscal inclut au moins les types suivants : le risque de transaction, le risque opérationnel de conformité et comptable, le risque de système d'activité et de gestion, les risques liés aux changements législatifs, à la jurisprudence ainsi qu'à l'interprétation des autorités fiscales, et enfin le risque de réputation. Ainsi, bien que les auteurs ne soient pas unanimes sur une typologie bien déterminée des risques fiscaux, ils présentent un minimum de consensus sur certains types de ces risques. Il s'agit des risques de conformité, opérationnel, comptable, de gestion.

Ce sont les risques qui influencent l'achèvement des objectifs stratégiques du département fiscal tel que la gouvernance, la planification fiscale, les fusions ect. Le rapprochement de ces divers points de vue permet de retenir la typologie présentée par Rossignol (2002a) et qui englobe deux principaux types de risque fiscal : un risque de non-conformité et un risque de perte d'opportunité. Le premier est lié à l'application de la réglementation fiscale aux opérations aussi bien courantes que spécifiques et dépend du système d'information comptable de l'entreprise. Il inclut ainsi le risque réglementaire, opérationnel, comptable, stratégique. Par contre, le risque de perte d'opportunité est le risque de gestion fiscale de l'entreprise. Ces deux types peuvent affecter la réputation de l'entreprise.

2.3. Sources du risque fiscal

Les principales sources du risque fiscal qui sont souvent identifiées par les théoriciens et les praticiens de l'audit et du management risque fiscal sont la complexité de la loi fiscale, l'organisation de l'entreprise et l'administration fiscale.

2.3.1. La complexité de la loi fiscale

Les règles fiscales liées au cadre déclaratif sont réputées être naturellement complexes et leur compréhension par les agents économiques se heurte aux contraintes d'incohérence, d'ambiguïté, cette complexification se caractérise par la mouvance permanente de la loi fiscale, qui se traduit par des incohérences dans les déclarations fiscales, qui exposent souvent les contribuables à commettre des erreurs, des omissions et insuffisances dont l'effet de leur rectification par l'administration fiscale à l'issue d'une mission de contrôle sont dévastateurs

pour la performance et la survie de l'entreprise.

2.3.2. La spécificité de l'entreprise

La spécificité de l'entreprise est aussi une source de risque fiscal, et ce à plusieurs niveaux :

La première c'est lié à la compétence du service chargé de la fiscalité de l'entreprise, en effet, en plus de la complexité de la matière fiscale, la compétence en la matière est rare et très onéreuse, souvent les compétences disponibles peuvent commettre des erreurs, omissions et des insuffisances de déclarations.

Le deuxième niveau concerne le système de gouvernance, la nature incomplète des contrats, l'opportunisme des dirigeants, leurs pouvoirs discrétionnaires, peuvent générer par leur option l'entreprise planification Stratégique fiscale risquée et agressive, qui mettrait en péril l'entreprise des risques fiscaux dévastateurs ¹⁰⁶

Le troisième niveau est lié à la spécificité de l'organisation l'entreprise, c'est-à-dire qui a trait au système de contrôle, système d'information, système d'animation, système de gestion combiné à la culture d'entreprise.

2.3.3. Sources liées à l'administration fiscale

Plusieurs chercheurs ont signalé le problème de compétence qu'accusent l'administration fiscale, ceci est lié à la qualité des qualifications de ses agents, leur manque de formation qui se traduit souvent par des erreurs de redressement lors de l'exercice de leurs missions de contrôle.

En résumé la nature du risque fiscal lié à la conformité se définit comme le triple pouvoir dévolu à l'administration fiscale de contrôle de rectification des déclarations et de majoration, Qu'en est-il du cas Algérien ?

Nous allons à cet effet faire un décryptage du contrôle formel, vérification approfondie et procédures contradictoires de redressement, contrôle dans les trois prochaines sections de ce chapitre en l'occurrence les sections deux (2), trois (3) et quatre (4).

¹⁰⁶ Chapitre 3, section 1, partie 3 de ce mémoire

Section 2 : Le contrôle formel

Il est appelé aussi en Algérie contrôle au cabinet, du moment où il est effectué au niveau des locaux de l'administration fiscale qui représentent les services de gestion pour les centres des impôts (CDI) et la direction des grandes entreprises (DGE) et les inspections des impôts pour l'ancien organigramme qui sont au sens large service assiette.

Le contrôle formel est un examen opérationnel, régulier des déclarations et des régularisations, il n'implique nullement l'intervention sur place, il dispose de trois principaux moyens de contrôle :

- En premier lieu, le dossier fiscal du contribuable : il est constitué de ses déclarations périodiques, tels que le bordereau des versement des droits série G50 pour les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) le bordereau de versement Série G50 A pour les non assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) , les bilans, l'état client s'il s'agit d'un grossiste éligible au droit de réfaction de la TAP, déclaration annuelle des salaires série G29 ex 301 bis, Statut de la société et une fiche de renseignements récapitulative sur les déclarations qui est un document interne sous le numéro Série D1 Ex906 ;
- En deuxième lieu, Les éléments en possession de l'administration fiscale tels que les bulletins de recoupement, les fichiers alertes, les bulletins de liaison. Autres éléments parvenus des organismes publics ;
- En troisième lieu, il y a Les procès-verbaux (PV) d'enquêtes établis par les agents du service d'intervention s'il s'agit d'une inspection.

En fonction du champ du contrôle et de l'importance de l'étude, on distingue deux formes du contrôle formel, le contrôle sommaire et contrôle sur pièces.

1. Le contrôle sommaire

Généralement, le contrôle sommaire est une analyse régulière des opérations des entreprises contribuables. Il intervient automatiquement après que ces derniers aient souscrit leurs déclarations fiscales et/ ou à la réception du service taxateur des nouveaux éléments sur les entreprises à vérifier.

Il constitue aussi un contrôle préalable des déclarations, il concerne l'ensemble de la population fiscale du service d'assiette, son analyse s'articule autour de la régularité fiscale et l'exactitude déclarative du contribuable.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Les exercices vérifiés sont limités, le service taxateur ne peut aller théoriquement à deux exercices maximums, au-delà, il est préférable de programmer le dossier fiscal pour un contrôle sur pièce ou une vérification approfondie, trois résultats peuvent découler d'un contrôle sommaire :

Le classement du dossier fiscal si aucune anomalie n'a été décelée ;

Régularisation du contribuable en cas de détection d'insuffisance de déclaration, omission ou erreur commise par des contribuables ;

Programmation pour le contrôle sur pièces ou contrôle approfondi.

D'une manière générale, Il n'y a pas de manuels ni de guides détaillant les processus de contrôle sommaire, ce qui nous a amené à conclure suite aux divers passages aux niveaux des différents services taxateurs compétents d'Alger , que cette forme de contrôle peut avoir une étape préliminaire qui consiste à identifier le contribuable et le déroulement des procédures de contrôle axées sur l'examen sommaire des déclarations, des éléments en possession de l'administration et des procès-verbal d'enquête.

1.1.1. Étape préliminaire

C'est une étape qui consiste à identifier le contribuable, en se basant sur son dossier fiscal, et les éléments qu'il contient et qui sont :

- **La fiche de renseignement série D1 EX906**

Elle retrace les différentes opérations effectuées par l'entreprise contribuable depuis sa création jusqu'aux jours du contrôle, elle retrace aussi les régularisations dont elle avait fait objet durant le même période.

- **Les pièces constituant les dossiers fiscaux de l'entreprise**

Ce sont des pièces civiles exigées par l'article 183 du code des impôts directes et taxes assimilées ainsi que les articles 51,52,53, 54, 55 et 56 du code des yaxes sur le chiffres , au contribuable au moment de la création de son entreprise, ces pièces sont : le contrat de location du siège principal de l'entreprise, son registre de commerce, son statut juridique, les certificats de résidence des associés et gérants ainsi que leurs extraits de naissance.

L'intérêt de cette étape permet d'identifier le régime fiscal dont l'entreprise est éligible, ainsi que les droits, taxes et impôts dont elle est redevable légale et/ou réelle, leurs règles du fait

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

générateur de taux et de calculs de base et de délai.

La fiche de renseignements oriente les contrôleurs sur la moralité du contribuable à travers sa gestion fiscale et précise les exercices qui n'ont pas encore été vérifiés jusqu'à présent (présent).

En suite débutera la mission régulière du contrôle sommaire.

L'entame du contrôle sommaire se traduit par l'examen des déclarations fiscales, l'exploitation des éléments en possession de l'administration fiscale, l'analyse des procès-verbaux (PV) d'enquête, ceux-ci s'effectuent théoriquement au moment de la souscription par leurs contribuables.

C'est pourquoi la présentation de déroulement du contrôle sommaire passe par un décryptage de ces 3 procédures.

1.1.2. L'examen des déclarations

Ces déclarations sont pour rappel, les bordereaux de versements Séries G50 et G50 A, déclarations annuelle annexées à leur liasse fiscal tel que Série G4 concernant les entreprises qui relèvent d régime de l'impôt sur le bénéfices des sociétés(IBS), série G11 pour les entreprises qui relevaient de l'impôt sur le revenu global bénéfices industriels et commerciaux (IRG/BIC) maintenant c'est l'impôt sur le revenu global bénéfices professionnel (IRG/BP),l'ex déclaration annuelle de société civile série G13 pour la période antérieure à 2014 non touchée par la prescription. Ces déclarations annuelles contiennent leur déclarations annexes telles que la déclaration G29 qui constitue l'état des salaires, l'Etat clients, chacun des éléments contient ses impôts propres à lui, l'état client pour les entreprises bénéficiant de la réfaction de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP).

1.1.2.1. L'Analyse des Bordereaux séries G50 et G50 A

Comme ça été précisé dans le premier chapitre, la déclaration G50 est un bordeaux récapitulatif des droits au comptant que le contribuable déclare mensuellement auprès de la recette dont il dépend. Ce sont les acomptes provisionnels de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (AP / IBS), la taxe sur l'activité professionnelle (TAP), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les droits de timbre sur état et la taxe d'information ou la taxe d'apprentissage. Etc.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

L'ensemble des règles applicables à ces impôts sont le fil conducteur pour les contrôleurs dans l'étude de fond de la régularité de cette déclaration en question.

Généralement une étape précède celle du contrôle sur sommaire G50, qui es l'enregistrement des informations portées sur les séries G50 et G50A dans une fiche récapitulative qui, est appelé fiche de contrôle série D29 , c'est un imprimé en carton de couleur jaune qui comporte 4 Pages :

La première page concerne un état récapitulatif des régularisations à effectuer pendant l'année pour les différents droits déclarés dans le bordereau de versement G50 et elle est comme suite :

Tableau 1: page de garde la fiche de contrôle

Mois	Mise en demeure*		Convocation		Régularisation					
	N°	Détail	N°	Dates	N° Rôle	Droits Simples	Montant des pénalités	Montant total	Date d'émission du rôle	Date de Recouvrement
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										

Source : (page de de garde la fiche de contrôle série D)

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Tableau 2 : première page de la fiche de contrôle représentant le Tableau contrôle et suivie des déclarations mensuelles TAP du contribuable

PERIODE	CA-TAP				Montant des Droits bruts	
	CA BRUT	CA Exonéré	CA avec réfaction	CA Sans Réfaction		
Janvier						
Février						
Mars						
Avril						
Mai						
Juin						
Juillet						
Août						
Septembre						
Octobre						
Novembre						
Décembre						
Régularisation						

Source : (page 1 de la fiche de contrôle série D29)

Le CA brute comprend le montant total du mois du chiffre d'affaires ou des recettes réalisées par le contribuable vérifié, il peut être composé d'un chiffre d'affaires exonéré si l'entreprise bénéficie d'une partie d'exonération en matière de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) comme dans le cadre de l'extension ANDI, ou d'une réfaction en matière de ce même Droit, et CA sans réfaction.

Le CA exonéré brut comprend le montant total du mois du chiffre d'affaires ou de recettes réalisées par le contribuable0 bénéficiant des exonérations dans le cadre d'ENSEJ, CNAC, ANGEM, extension AANDI.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Le CA avec réfaction correspond au montant réalisé par les bénéficiaires de la réfaction de la taxe sur l'activité professionnelle énumérés dans l'article 224 du code des impôts directs et taxes assimilés.

Les CA imposables sont constitués à la base de la somme des chiffres d'affaires (CA) imposables avec l'application de la réfaction et des Chiffres d'affaires (CA) Sans réfaction du mois. Le montant des droits correspond aux sommes des droits de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) payées pour le mois. Après les annotations des valeurs déclarées pour cet impôt, le service procède à son examen sommaire qui concerne les règles du fait générateur et l'exigibilité, les règles de réfaction.

- **Contrôle du respect des règles du fait générateur et exigibilité**

Dans le cas où le service taxateur constate une discordance entre les recettes ou le chiffre d'affaires de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et le chiffre d'affaires de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) d'une activité où il y a une concomitance entre les règles de faits générateurs et exigibilité des deux droits, comme les activités de production et les activités commerciales, le service de gestion peut formuler par écrit une demande de justification, cette démarche est valable

Puis les agent d'assiette s'assurent que Les déclarations et le paiement de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) soient faits dans la cadre du respect des règles légales du fait générateur incombant à son activité, et ce en vertu de l'article 221 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

- **Contrôle de la régularité réfaction des chiffres d'affaires imposables à la Taxe sur l'activité professionnelle**

Parfois en cas de réfaction mensuelle importante en matière de CA/TAP, le servie peut demander des renseignements sur la nature des opérations effectuées et le mode paiement pour chaque client, en attendant la date du dépôt de l'état client avec le bilan avant le 30 avril de l'année qui suit celle de réalisation de ces opérations de l'année qui suit l'exercice de l'activité.

S'il s'agit d'un contrôle sommaire touchant une année antérieure, le contrôle peut faire un

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

rapprochement avec les G 50 et l'Etat Client pour vérifier l'exactitude des chiffres d'affaires (CA) avec réfaction déclarée.

- **Le contrôle de la régularité du taux et de la base imposable de la taxe sur l'activité professionnelle**

Il s'agit de l'examen de l'exactitude des taux, des bases, des droits et la sincérité des déclarations en matière de de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP).

En effet ,les agents d'assiette se posent un certain nombre de question :

Est-ce que les taux applicables sont-ils conformes aux ceux exigibles ressortis lors la démarche préliminaire ?

Est que la base imposable est-elle conforme aux celle exigibles ressorties lors la démarche préliminaire ?

Après l'achèvement des opérations de contrôle sommaire de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP), le service d'assiette passe à l'annotation du la 3em page qui concerne un récapitulatif de la TVA,

TVA :

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Tableau 3: page3 de la fiche de contrôle relative au suivi de déclarations mensuelles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Mois	CA-TVA			Total CA	Droits calculés sur la vente	TVA MP Services	TVA des biens Amortissables	Précomptes antérieurs	Déductions	Reversement	Solde débiteur	Solde Créiteur
	T.N	T.R	Exonéré									
J												
F												
M												
A												
M												
J												
J												
A												
S												
O												
N												
D												
Total												

Source : (page 2 de la fiche de contrôle série D29)

TN :

Correspond aux montants déclarés des chiffres d'affaires mensuel imposable à la taxe sur la valeur ajoutée TVA à un taux normal en vertu de l'article 22 du code des taxes sur le chiffre d'affaires

TR :

Correspond aux montants déclarés des CA TVA mensuels imposables en matière de la taxe sur

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

la valeur ajoutée (TVA) à un taux réduit en vertu de l'article 23 du même code sur les taxes sur le chiffre d'affaires.

Exonéré :

Il correspond aux montants déclarés des chiffres d'affaires (CA) mensuels exonérés en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en vertu des articles 7 et 8 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Totale CA:

Il correspond à la somme de ces trois chiffres d'affaires déclarés.

Droits calculés sur les ventes :

Ils correspondent aux totaux des taxes sur la valeur ajoutée mensuelles collectées des ventes, des prestations de service ou des recettes déclarées sur les G50.

TVA MP Service :

Il correspond à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible sur achat de matière première, de marchandises et/ou la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible règlement prestations de service.

TVA – biens amortissables :

Ils correspondent aux sommes des taxes sur la valeur ajoutées (TVA) déduites des achats de biens amortissables déclarés mensuellement par le contribuable.

Précomptes antérieurs :

Ils correspondent au solde créditeur résultant de la différence entre le total de la TVA collectée et la somme déductible du mois antérieur reporté par le contribuable dans les G50.

Déduction supplémentaire :

Ils correspondent aux régularisations de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des redevables mixtes, ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) issue des factures d'avoirs qui sont reportées dans la rubrique des G50 par le contribuable.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Reversement :

Il s'agit des montants de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des biens amortissables cédés avant leur durée d'utilité ordinaire, ainsi que la taxe sur la valeur (TVA) à reverser dans le cadre des règles butoir précisées par les dispositions de l'article 37 du code des taxes sur a chiffre d'affaires.

Les deux dernières colonnes du tableau concernent le solde résultant de la différence entre la TVA collectée et les déductions, un résultat positif donne lieu à un solde débiteur, celui positif donne lieu à un solde créditeur.

Solde Débiteur = Résultat positif du (Total des TVA collectées – Déductions) déclaré par le contribuable

Solde Créditeur = Résultat Négatif du (Total des TVA collectées – Déductions) Déclaré par le contribuable.

Après avoir annoté les déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) le service d'assiette procède au contrôle de sa régularité, l'analyse porte essentiellement sur les règles de déductions et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur vente ou sur les recettes ainsi que sur les règles de déduction.

L'analyse sommaire de la régularité de la taxe sur la valeur ajoutée(TVA) s'articule généralement sur deux axes principaux, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collectée et les déductions.

➤ **Pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collectée :**

Les contrôleurs s'assurent de l'exactitude des bases, des taux applicables et des droits payés ainsi que la régularité du respect du fait générateur.

Ce qui peut capter d'avantage l'attention du service taxateur sont les déclarations néant, changement de Taux applicable, le taux réduit, les exonérations et les chiffres d'affaires (CA)

Un autre axe est aussi pertinent dans le cadre de contrôle sommaire de la taxe sur la valeur

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

ajoutée qui est celui du respect des conditions de déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée.

En effet, les agents d'assiette se basent sur des informations ressorties de l'étude préliminaire le droit du bénéfice de l'entreprise, de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le service taxateur vérifie est que l'entreprise a respecté les règles de déductibilité.

➤ **Les déductions de TVA :**

Les contrôleurs s'assurent que le contribuable a respecté les conditions de régularité de déduction, dans ce sens plusieurs questions peuvent être posées :

Les opérations sont-elles réellement déductibles ?

Entrent-elles dans le cadre de l'activité de l'entreprise ?

Les opérations déductibles sont-elles affectées aux opérations taxables ?

Est-ce que les sommes dépassant les 100 000 DA TTC pour une opération déductible TVA sont payées hors espèces ?

La déduction est-elle opérée au moment de l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur ou prestataire de service pour les opérations effectuées après 2015 ? Ou au moment de l'acquiescement de la facture de l'opération déductible pour les opérations effectuées avant 2015 ?

Et ce, en vertu des dispositions de l'article 30 des taxes sur le chiffre d'affaires ?

Toutefois, Si les contrôleurs constatent un précompte important, ils peuvent proposer le dossier fiscal en fonction de l'importance de l'entreprise et la pertinence de la recherche de la matière imposable au contrôle sur pièces ou au contrôle ponctuel voir parfois approfondi.

Ceci est aussi valable s'il soupçonne des anomalies ayant une forte incidence fiscale qui nécessite une étude approfondie

Ce pendant d'autre points peuvent faire objet d'examen de contrôle sommaire en matière de taxe sur la valeur ajoutée :

Le respect des règles du redevable mixte ;

S'assurer de la régularité : le taux, le fait générateur et l'exigibilité ;

En cas d'exonération, s'assurer des conditions du respect des engagements ;

S'assurer des conditions de déductibilité de la TVA.

Après l'achèvement de l'opération d'examen sommaire de la taxe sur la valeur ajoutée, les contrôleurs s'intéressent à la quatrième et dernière page de la fiche de contrôle série D29, elle

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

comprend un tableau récapitulatif des déclarations l'impôt sur le revenu global (IRG) retenue à la source, celle du droit de timbre et autre.

Pour ce qui est de l'impôt sur le revenu global (IRG) retenu à la source, il n'est pas précisé dans la fiche de contrôle en question de quelle catégorie d'IRG s'agit-il ? Est-ce que c'est de l'IRG/salaire barème, IRG/Salaire taux libératoire, IRG/ RCM sur les résultats du distribuable

Tableau 4: Page quatre de la fiche de contrôle relative au suivi des autres droits tels que l'IRG Salaire, Droits de Timbre, Eventuellement la TIC, L'IRG/RCM et la Taxe de la formation ou de d'apprentissage

Période	Retenue à la source IRG (RS)		Timbre sur Etat		Autres	
	Revenu imposable	Montant à payer	CA imposable	Montant à payer	Base imposable	Montant à payer
Janvier						
Février						
Mars						
Avril						
Mai						
Juin						
Juillet						
Août						
Septembre						
Octobre						
Novembre						
Décembre						
Totaux						
Régularisation						

Source : (page 3 de la fiche de contrôle série D29).

L'examen de l'impôt sur revenu global catégorie salarial (IRG/ salaire) s'articule autour des

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

oscillations qui peuvent paraître sur les déclarations mensuelles des bases de revenus habituels et les déclarations de montant imposable à un taux libératoire de 10 %.

Face à ce genre de situation, les contrôleurs peuvent demander au service intervention d'intervenir sur place et faire un procès-verbal (PV) de constat.

S'il y a changement par rapport aux bases et aux droits déclarés, le service cherche à déterminer par l'envoi des correspondances à l'entreprise des éléments ayant impliqué ceci.

Les agents du bureau d'intervention peuvent effectuer des visites inopinées à ses locaux pour s'assurer de la régularité des droits payés.

La page présentée dans le tableau 7 permet au service taxateur d'après les annotation des déclarations d'effectuer les opérations de contrôle en matière l'impôt sur le venu global (IRG/RCM), l'impôt sur le revenu global (IRG/Salaire barème et libératoire), le droit de Timbre, la taxe intérieure sur la consommation, autres droits en comptant tels que la taxe sur la formation ou taxe d'apprentissage et les acomptes provisionnels de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

- **Contrôle de la régularité de l'impôt sur revenu global catégorie revenu des capitaux mobiliers**

Après avoir identifié la nationalité des bénéficiaires potentiels des dividendes, jetons de présence et autres gratifications imposables, le contrôleur identifie le taux exigible et le compare avec celui appliqué.

- **Contrôle de la régularité de l'impôt sur revenu global catégorie revenu salarial**

Le contrôle touche deux catégories : le salaire imposable aux barèmes et le salaire imposable aux taux libératoire.

- **Contrôle de la régularité des acomptes provisionnels de l'impôt sur le bénéfice des sociétés :**

S'assurer de la régularité des paiements des acomptes, en déterminant les modalités de calcul de l'impôt ainsi que les délais de leur exigibilité, l'accent de l'étude est le rapprochements entre

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

les acomptes prévisionnels exigible (AP Exigibles) les acomptes provisionnels payés (AP Payés).

Prenons un exemple des AP (IBS) pour l'année N

Le 1er AP est exigible entre le 20 février et le 20 mars N à 30 % l'IBS de la dernière année déclarée.

Généralement le bilan de l'exercice N-1 n'est pas déposé pour cette période, le dernier exercice déclaré est donc celui de l'année N-2, du coup l'entreprise qui calcule son AP à la base de ce dit exercice, donnant lieu à la formule suivant 1er AP = 30% IBS N-2

Le 2em AP exigible entre le 20 Mai et le 20 juin, période pour laquelle l'exercice N-1 est connu, ce qui donne le 2em AP = 30 % IBS N-1 + ou – la régularisation

Si 1er AP < 30 % IBS de l'exercice N- 1 Régularisation = 30% de l'exercice N-1 – 1er AP

Si 1er AP > 30% IBS de l'exercice N-1 Régularisation = 1er AP - 30% IBS de l'exercice N-1

Le 3em AP = 30% IBS de l'exercice N-1.

Ensuite, le service taxateur compare les AP exigibles avec ceux déclarés, Si les AP déclarés sont inférieurs aux AP exigibles, il y a régularisation et rectification des déclarations.

Si les AP exigibles sont supérieurs ou égaux aux AP déclarés, l'entreprise est considérée régulière en matière de paiements des impôts.

Toutefois, les agents d'assiettes peuvent faire un rapprochement entre les déclarations mensuelles de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les activités où ses deux taxes répondent aux mêmes règles de l'exigibilité et du fait générateur en vertu des dispositions des articles 221 bis du code des impôts directes et taxes assimilées et 14 du code des taxes sur le chiffre d'affaire, et ce, dans le souci de s'assurer de la sincérité des déclarations de l'entreprise vérifiées.

1.1.2.2. L'Analyse du bilan et déclarations annexes

Le service s'assure de la contenance de la liasse fiscale de toutes les déclarations annexes à savoir : l'état Client pour les grossistes soumis à la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) 2% bénéficiant de la réfaction, la déclaration G29 des salaires, les tableaux annexes, le

payement de Soldes de liquidation de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

➤ **Puis le service axe son analyse sur quatre points essentiels**

- ✓ L'exactitude de solde liquidation de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) en faisant un rapprochement entre les droits exigibles qui sont calculés (IBS du bénéfice réalisé – les acomptes versés) avec le solde de liquidation versé par le contribuable ;
- ✓ L'examen des mouvements de stock, des amortissements des provisions, du respect des règles de déduction, en s'assurant de la conformité des déclarations aux dispositions des articles règles 141 à 152 et celles des articles 168 à 186 du code direct ont été respectées.
- ✓ Le rapprochement entre les déclarations G50 et la liasse fiscale sous trois angles :
Comparaison entre les chiffres d'affaire (taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe sur l'activité professionnelle) des 12 mois déclarés dans les G50 et celui déclaré Bilan du même exercice.
- ✓ Comparaison d'actifs immobilisés cédé du bilan et la taxe sur la valeur ajoutée reversé (TVA) pour cession d'élément d'actif immobilisé.

Si le service taxateur décèle une anomalie flagrante, il peut procéder à sa régularisation.

En cas où celle-ci nécessite une étude plus longue est profonde le dossier du contribuable peut être programmé à la vérification approfondie

1.1.3. Le Procès-verbal de constat

Les informations qui peuvent être portées sur le procès-verbal PV de constat concernent les indicateurs socioéconomiques de l'activité constatée de visu tels que recettes journalières, le lieu du locale, le nombre d'employés, etc.

En effet, par fois le service d'intervention fait des visites inopinées où il établit un procès-verbal sur le constat visuel sur le terrain, à savoir l'activité de l'entreprise, le nombre d'employés, les recettes journalières réalisées par le contribuable, les deux agents missionnaires doivent avoir un grade minimal de contrôleurs et doivent être assermentés.

Ces informations doivent être communiquées au contribuable qui doit apposer sa signature pour certifier la légalité du procès-verbal (PV).

Ensuite les contrôleurs comparent les données avec ceux des déclarations régulières du contribuable et celles du procès-verbal (PV), si un élément nouveau figure dans le procès-verbal (PV) non mentionné dans les déclarations du contribuable, ils peuvent demander des éclaircissements au contribuable sur ce dernier ou encore le programmer à un contrôle sur pièce ou une vérification approfondie.

Le procès-verbal (PV) d'enquête sert aussi comme outil de contrôle du respect des engagements des contribuables effectuant des activités entrant dans le cadre d'ANSEJ, CNAC, ANJEM, et des contribuables bénéficiant de l'achat en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),

1.1.4. Les éléments en possession de l'administration fiscale

Ces éléments sont pour rappel les bulletins de recoupement, fichiers alertes et autres informations provenant des administrations publiques comportant des renseignements sur les opérations effectuées par le contribuable avec ces organes publics.

Ces opérations peuvent être des achats, des ventes, des encaissements ou dépenses, qui vont servir les missionnaires de contrôle, de les authentifier avec les déclarations du contribuable pour en ressortir un éventuel écart, omission ou insuffisance de déclaration.

✓ Les bulletins de recoupement

Informations provenant de la sous-direction du contrôle fiscal portant des informations émanant des autres directions de impôts dont dépendent les fournisseurs et/ou les clients du contribuable. Leur source est issue de l'exploitation des états client déposés par les fournisseurs du contribuable ou aussi les états de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déposés par les clients du contribuable.

Ces bulletins peuvent contenir les achats ou les ventes effectués par le contribuable. Ils peuvent aussi contenir les dépenses ou les encaissements du contribuable s'il s'agit d'une opération de prestation de service.

✓ **Les fichiers alertes**

Ce sont des informations provenant des services douanes. Elles mentionnent les importations du contribuable

Le service taxateur exploite ces fichiers pour s'assurer est que ces opérations sont déclarées dans la rubrique des achats des bilans du contribuable.

✓ **Autres informations provenant des administrations publiques**

Ce sont des bulletins comportant des encaissements importants des contribuables à l'issue des opérations effectuées par les administrations publiques.

Toutefois les Dénonciations anonymes probantes peuvent aussi servir l'administration fiscale comme éléments de base de contrôle et de régularisation. Ces informations peuvent constituer des informations provenant des tierces personnes sur des opérations du contribuable.

2. Contrôle sur pièce

Les dossiers qui peuvent nécessiter un tel intérêt à ce genre de programmation au contrôle sur pièces sont ceux non acceptés par l'instance chargée de la vérification approfondie tel que le service de contrôle pour les centres des impôts (CDI) et la direction des grandes entreprises (DGE), la sous-direction du contrôle fiscal concernant les contribuables relevant des inspections des impôts, les dossiers qui recèlent un précompte important, ceux où l'on soupçonne des charges fictives au bilan, ceux qui recèlent des discordances des chiffres d'affaires déclarés au bilan (CA Bilan) et des chiffres d'affaires déclarés aux G50 (CA G50) , ceux qui ont des natures de charge qui n'ont pas de lien avec l'activité de l'entreprise mais prennent une place importante dans l'état de compte de résultat, etc.

Généralement les services taxateurs (inspection des impôts, service de gestion s'il s'agit de la direction de grandes entreprises et de les centres des impôts) programment environ 1/10 de leur population fiscale au contrôle sur pièces.

S'il S'agit d'inspection des impôts elle sera tenue d'informer la sous-direction des opérations fiscales, pour le suivi des opérations.

Qu'est-ce qui différencie le contrôle sur pièces du contrôle sommaire ?

2.1. Définition du contrôle sur pièces selon le contexte algérien

Le contrôle sur pièces constitue le complément du contrôle sommaire. Il s'effectue dans les locaux de l'administration, il permet à celle-ci de déceler les anomalies et inexactitudes commises par les entreprises lors des souscriptions de leurs déclarations qui ne peuvent être décelées dans le contrôle sommaire, il peut être considéré comme une sorte d'un contrôle sommaire d'ensemble et élargie qui consiste à authentifier la traçabilité effective des déclarations.

Le contrôle sur pièces en est le complément du contrôle sommaire, il consiste aussi à prendre en charge les dossiers fiscaux axé sur les critères de sélection et qui sont :

Déficits importants ;

Fluctuation importante en matière des Taux des droits applicables, tel que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Mouvementant des actifs immobilisés irréguliers ;

Mouvements des stocks irréguliers ;

Précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) important ;

Déclarations aléatoires de l'impôt sur le revenu global / revenus des capitaux mobiliers (IRG/RCM) applicables aux associés ;

Exploitation approfondie des éléments en possession de l'administration fiscale tels que les bulletins de recouvrements, les fichiers alertes, etc.

2.2. Déroulement du contrôle sur pièces

Selon le guide de contrôle sur pièce et une enquête que nous avons effectuée à l'inspection des impôts dans une inspection d'EL Biar << Bouguerra>> à Alger, avec une orientation d'un inspecteur principal capitalisant plus de 32 ans d'expérience en la matière, le contrôle sur pièces se fait en deux étapes. La première consiste à effectuer une analyse préalable de l'ensemble des déclarations. La seconde est une analyse un peu poussée de ces mêmes déclarations, axée sur l'analyse critique de ses éléments

2.2.1. L'analyse préalable

Elle constitue l'analyse en la forme des déclarations, elle peut être considérée comme une sorte de procédures préliminaires du contrôle sur pièces du moment où elle permet d'orienter les agents chargés de la mission en question de déterminer les droits et les exercices à vérifier.

Selon le guide de contrôle sur pièce au centre des impôts (CDI), cette analyse se déroule généralement en trois étapes successives qui sont : l'analyse du dossier fiscal de l'entreprise, l'analyse des déclarations et l'analyse des discordances sommaires.

2.2.1.1. L'examen du dossier fiscal de l'entreprise

Il consiste à exploiter le premier moyen de contrôle en l'occurrence le dossier fiscal du contribuable, cette démarche vise à orienter la mission du contrôle sur pièces en identifiant l'objet, les périodes à vérifier et les démarches à adopter. Et ce, par l'identification du régime fiscal applicable à l'entreprise, les droits auxquels elle est soumise en tant que redevable légale au sens large, et les périodes non prescrites déjà vérifiées antérieurement.

Pour ce faire, les agents du fisc exploitent le statut juridique de l'entreprise, la déclaration d'existence et la nature des déclarations annuelles (G4 ou G11) qui renseignent généralement sur la matière imposable et la nature de la personne redevable, la fiche de renseignement série 906.

Les informations qui leurs permettront d'identifier ceci sont :

- Identifier le statut juridique, nature d'activité de l'entreprise et les opérations qu'elle effectue,
- Identifier le régime fiscal et les droits auxquels elle est redevable légale au sens large
- Identifier les faits générateurs, exigibilités, taux, base, et tarifs respectifs des droits dont l'entreprise est redevable légale au sens large ;
- Vérifier est que les opérations où l'entreprise bénéficie dans le cadre de son activité d'un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutées (TVA);
- Vérifier le respect des règles réfection en matière de base de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP)
- vérifier la régularité des chiffres d'affaires (CA) exonérés en matière de taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et/ou en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), /ou bénéfiques exonérés, ainsi que le respect des conditions de leurs légalités
- Identifier les délais légaux des souscriptions des déclarations

Pour l'entreprise ayant une personnalité morale (SARL, EURL, SPA, etc.) ou personnalité

physique (SNC, Sociétés Civiles, etc.) ayant opté pour le régime de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) ou société civile ayant opté pour ce même régime, les agents d'assiette identifient la nature de la nationalité des personnes physiques détentrices des parts sociales susceptibles de recevoir les bénéfices nets distribuables.

Pour la période à vérifier, les agents exploitent les données de la fiche des renseignements Série D1 qui retrace l'historique des régularisations du contribuable, ainsi que les données de contrôle Série D29, pour pouvoir identifier les points qui ont déjà fait objet de contrôle et de régularisation.

L'identification des droits déjà vérifiés dans des périodes non prescrites permettra aux agents de les éliminer de leur champ de contrôle et de s'intéresser uniquement à ceux non vérifiés.

Cette démarche est plus approfondie que celle de la démarche préliminaire adoptée dans le cadre du contrôle sommaire du fait que le contrôle sur pièces est plus durable dans le temps.

2.2.1.2. L'analyse des déclarations

Cette étape consiste à vérifier la régularité des déclarations et l'ensemble des exactitudes arithmétiques respectives des déclarations visées par les agents chargés de la mission de contrôle et leurs régularités prédéterminées dans l'analyse préalable.

On entend ici par la régularité le respect des règles du délai, du fait générateur et exigible, base, les tarifs s'il s'agit des impôts spécifiques, le taux s'il s'agit des impôts ad valorem.

Concernant l'exactitude arithmétique, c'est les valeurs exactes de la base imposable et les droits déterminés par le contribuable lors de sa souscription de ses déclarations.

En clair, l'analyse préalable consiste à s'assurer que les règles d'exigibilité de l'ensemble des droits sont bien respectées sans qu'il y ait des erreurs, omissions ou confusions du contribuable.

- **Exemple :** si on prend une entreprise qui exerce une activité d'achat-revente, et effectue des opérations qui entrent dans le cadre du marché public, et que les règles de

l'exigibilité de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et celles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sont respectées. Pour le premier impôt suscité, l'exigibilité et le fait générateur sont concomitants, il s'agit d'un fait générateur en tant qu'état, c'est-à-dire la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) devient exigible au moment la livraison juridique ou matérielle.

Concernant le deuxième impôt suscité, le fait générateur n'est pas concomitant avec l'exigibilité, même si le législateur algérien assimile le sens des deux notions, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est exigible au moment de l'encaissement, à défaut une année après la livraison juridique de l'entreprise et ce conformément aux dispositions de l'article 14 alinéa du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Cette opération est effectuée pour l'ensemble des droits dont l'entreprise est redevable légale, le but d'évaluer la sincérité des déclarations du contribuable.

2.2.1.3. La vérification des discordances sommaires

C'est une étape qui consiste à faire un rapprochement entre les déclarations afin d'établir une sorte d'état des lieux sur le degré de leurs cohérences.

Cette démarche est plus approfondie que celle du contrôle sommaire, le rapprochement peut se faire sur plusieurs exercices, et les agents d'assiettes examinent la fiche de contrôle D29 pour mieux faciliter leur tâche.

Plusieurs points de rapprochement doivent être établis :

- ✓ Les agents contrôleurs peuvent Faire un rapprochement entre les chiffres d'affaires (CA) ou recettes des douze (12) déclarés au G50 et ceux déclaré dans l'état du compte de résultat.

En matière d'activité d'achat revente ou de production dont le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) sont concomitants sous réserve du non option de l'entreprise pour un marché public, toute discordance qui sera relevée doit être justifiée par le contribuable. D'une manière générale, il

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

ne devrait pas y 'avoir une discordance entre les bases déclarées au bilan et celles déclarées au G50.

En matière de prestation de service ou Travaux publics la discordance doit être comparée à la variation du compte client HT (Client N-1 HT - Client N HT doit être égale à la discordance constatée).

Ou bien reconstituer les encaissements théoriques qui doivent correspondre aux chiffres d'affaires déclarés durant les 12 mois dans les Bordereaux G50 et/ou éventuellement G50A.

Encaissements théoriques= Chiffres d'affaire (CA) de l'état du compte de résultat- client N HT +Client HT N-1

Encaissement théorique doit être égal au CA G50, à défaut, le service demande au contribuable de justifier les écarts sous peine de redressement.

- ✓ Faire un rapprochement entre la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) des G50 et celle de l'état du résultat.

Si la taxe sur le chiffre d'affaires déclarée sur G50 est inférieure à celle déclarée du bilan, cela veut dire qu'il y a une déduction du résultat une d'une TAP supplémentaire et qu'il faut demander par écrit au contribuable de justifier à défaut de le régulariser.

- ✓ Faire un rapproche rapprochement entre les salaires déclarés sur les G50, ceux déclarés sur le bilan et le déclarations annuelles récapitulatives des salaires (D29 ex 301 Bis).

- ✓ Faire un rapprochement entre les montants des chiffres d'affaires (CA) de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) Bénéficiaire de la réfection déclarée dans les G50 et celle déclarée dans L'état client. Toute réfection supplémentaire non justifiée sera régularisées

- ✓ Etablir des rapprochements entre le tableau des mouvements des stocks de la liasse, les achats de marchandises, et/ ou de matière(compte 31), les produits et / ou les consommations (comptes 60 et 61).

✓ Faire un rapprochement entre les amortissements déclarés sur la liasse fiscale et le tableau des variations des immobilisations de la liasse fiscale. En cas de discordance, le contribuable sera invité à la justifier.

Après avoir effectué les démarches préalables au contrôle sur pièce le service taxateur procède à l'examen critique des déclarations.

2.2.2. Examen critique des déclarations

C'est l'étape où le contrôle sur pièce prend toute son importance pour se distinguer du contrôle sommaire, cette étape consiste à authentifier les déclarations par l'examen critique de leur traçabilité. Son champ s'étend vers trois éléments :

Les éléments en possession de l'administration fiscale ;

L'examen approfondi des droits ;

Le contrôle des comptes de l'actif du bilan et des charge et produits.

2.2.2.1. Les éléments en possession de l'administration fiscale

Ils constituent pour rappeller les bulletins de recoupement, les fichiers alertes et autres infirmations des administrations publiques.

Ils peuvent aussi être l'objet de programmation du dossier du contribuable au contrôle sur pièces s'il s'agit d'un montant important dépassant généralement les 1000 000 DA, la démarche suivie est la même que celle adoptée lors du contrôle sommaire, qui consiste à faire le rapprochement avec les informations de ces éléments avec celles des déclarations du contribuable suivi des authentications avec les pièces justificatives

2.2.2.2. Contrôle des droits

Cela consiste à authentifier les déclarations produites par l'entreprise en matière de divers droits dont elle est soumise par rapport aux pièces justificatives dont elle dispose.

Ces droits peuvent être la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe sur l'activité professionnelle (TAP), les acomptes/IBS, le solde de liquidation /IBS, l'impôt sur le revenu globale catégorie salariale, l'impôt sur le revenu global catégorie revenue catégorie capitaux mobiliers, les droits

de timbres et la taxes d'apprentissage ou la taxe de formation

✓ Examen de La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Les démarches de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) s'articulent autour deux axes. Le premier est celui de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collectée, quant au deuxième axe il représente les déductions.

Pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) collectée les contrôleurs cherchent à s'assurer de l'exactitude des chiffres d'affaires (CA) réalisés en tenant compte des règles du fait générateur, de l'exigibilité, la nature de l'activité de l'entreprise vérifiée et des pièces comptables justificatives adéquates.

En effet, s'il s'agit d'une activité où l'exigibilité de la taxe est la livraison juridique ou matérielle, les vérificateurs authentifient des chiffres d'affaires (CA) déclarés sur les G50 avec les valeurs des ventes portées sur les bons de livraison et les factures, ainsi que le chiffre d'affaires déclaré dans l'état de compte de résultat.

Pour les factures, elles doivent être établies selon le décret exécutif N°05 468.

S'il s'agit d'une activité où l'exigibilité de la taxe est l'encaissement, les agents d'assiette authentifieront les valeurs portées dans les relevés bancaires pour les encaissements par chèque ou virement bancaire, et celles des bases de droits de timbre sur état pour les encaissements par caisse.

Un écart éventuel se traduira par une régularisation suivant les procédures contradictoires y afférentes.

Pour les chiffres d'affaires (CA) exonérés cités expressément par la loi, les agents de contrôle s'assurent du respect des engagements édictés par la loi.

En effet, pour les exportateurs, ils doivent présenter l'attestation de rapatriement de devises issue des chiffres d'affaires réalisés, les bénéfices réalisés lors de leurs opérations d'exportation, dans la mesure où le bénéfice de l'exonération est conditionné par le respect de ses obligations

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

rapatriement des devises issue de cette opération d'exportation.

Concernant les déductions, elles comportent les précomptes antérieurs, la taxe sur la valeur ajoutée dégagée des opérations sur les différents achats, la taxe sur la valeur ajoutée dégagée des dépenses effectuées dans le cadre de l'activité de l'entreprise dont elle a bénéficié dans le cadre de son activité.

Comme au contrôle sommaire, pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible sur dépense, les contrôleurs s'assurent du respect du contribuable des règles de déductibilité en faisant un travail d'authentification poussé entre la rubrique du G50 y affairant et les pièces comptables et ce comme suite.

- Rapprochement entre les relevés bancaires et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur achats pour déterminer le mode paiement des factures dépassant les 100 000 DA TTC, en vertu de l'article 30 des taxes sur le chiffre d'affaire.
- S'assurer du respect des règles butoir de l'article 37 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.
- S'il s'agit d'une vente à perte, l'entreprise doit présenter les pièces justifiant le coût des produits ou marchandise vendue et les pièces nécessaires justifiant les valeurs effectives des ventes.
- S'il s'agit d'une disparition de la marchandise suite à une force majeure tel qu'un séisme ou une inondation, l'entreprise doit aviser le service taxateur au moment opportun pour établir un procès-verbal (PV) de constat sur les dégâts causés par le sinistre en question.

Quant à l'examen du précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il consiste à effectuer une authentification du précompte et les pièces justificative y afférentes, en cherchant son origine par des rapprochements entre les factures d'achat et/ou sur dépenses générant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible avec les relevés bancaires et base de droit de timbre, permettra de reconstituer sommairement le précompte effectif, celui-ci ne peut être inférieur ou

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

égal à celui déclaré par l'entreprise, un éventuel écart (précompte déclaré > au précompte reconstitué) servira de base de rectification de déclaration à travers les procédures contradictoires.

✓ Examen de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Le service taxateur examine la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) en adoptant les mêmes démarches que celles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur vente, et ce en s'assurant du respect des règles fait générateur et celles l'exigibilité de l'activité de l'entreprise. "pour ce faire les agents d'assiette procèdent à l'authentification de la valeur des ventes porté sur les factures avec celle déclarées.

Sil s'agit d'une activité où l'exigibilité de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) est l'encaissement, cette authentification s'étendra vers les relevés bancaires s'il s'agit des encaissements bancaires, et les bases de droits de timbre s'il s'agit des encaissements en comptant.

Pour les cas réfections, l'examen s'articule autour des rapprochements entre les valeurs des chiffres d'affaire (CA) ayant subi la réfaction, l'état client et les relevés bancaires pour s'assurer que les conditions de l'article 224 du code des impôts directs et taxes assimilées ont été respectées ou pas.

✓ Impôts sur le revenu globale catégorie salarial (IRG Salaire)

Les contrôleurs authentifient les valeurs de la masse salariale déclarées au bilan avec celle des G50, celles annuelle relative déclaré dans la série G29 et celle déclarée dans la DAS (Document trimestriel justifiant les déclaration des salariés à la CNAS), pour s'assurer des valeurs réelles des bases déclarées, une absence de cette pièce signifie que les charges salariales sont fictives, le service taxateur rectifiera les déclarations en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ou d'impôt sur le revenu global (IRG), en réintégrant ses charges aux bases rehaussées.

✓ L'examen de la régularité des exonérations des droits

L'examen s'oriente vers Les exonérations en matière de taxe sur l'activité professionnelle (TAP), d'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ou d'impôt sur le revenu global (IRG), de taxe foncière et de taxe assainissement (TA).

En matière d'exonération ANSEJ, CNAC, le service taxateur s'assure de la disposition du contribuable de la décision d'entrer en exploitation délivrée par l'instance compétente :

Pour l'ANGEM, la décision phase création suffit au contribuable pour faire valoir ces droits.
Pour l'extension ANDI <<Le pourcentage d'exonération au titre des activités bénéficiant des avantages fiscaux dans le cadre d'extension des capacités de production doit être contrôlé. Le pourcentage d'exonération correspond au rapport suivant :

$$\% \text{ Exonération pour extension} = \frac{\text{Montant des investissements nouveaux}}{\text{Somme des immobilisations}}$$

2.2.2.3. Contrôle des éléments d'actifs du bilan

Pour l'immobilisation, s'assurer de l'exactitude de leurs enregistrements, du moment qu'elle impacte les bases d'amortissement qui sont : Valeurs d'immobles = Prix d'achat HT + Frais de transport- les 3 R (Rabbis, ristourne et remise).

S'il s'agit d'un contribuable non redevable légale à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) la valeur d'immobilisation = Prix d'achat TTC+ Frais de transport.

La même démarche est applicable pour l'authentification des stocks du moment où une éventuelle erreur peut impacter la valeur effective des consommations (comptes 60 et 61) .

Théoriquement ces erreurs ressorties peuvent déboucher par une programmation d'une vérification ponctuelle, ou de comptabilité.

Le rapprochement stocks se fait comme suit :

Stock initial de l'année N (correspond aux stock final de l'année N-1) – les consommations (s'il s'agit des produits, matière première ou produit fini) ou sorties (s'il s'agit des marchandises) + les produits (entrée de produits fini ou semis finis) ou les achats (marchandise) ou matière première = stocks final

Si le service taxateur décèle une discordance, il doit procéder selon les cas soit la régularisation ou à la programmation à une mission de vérification approfondie

2.2.2.4. Contrôle Les charges et les produits

Les contrôleurs s'assurent du respect des règles fiscales de déduction et de réintégration dans le cadre de la constitution de la base imposable de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôts sur le revenu global catégorie des bénéfices professionnelles (IRG/BP) précisées par les articles 141 152, 168 à 186 du code des impôts directs et taxes assimilés.

En deuxième lieu les contrôleurs analysent les pièces comptables pour authentifier la véracité des charges, à titre d'exemple :

- pour la masse salariale les contrôleurs vérifient la DAS.
- -pour le loyer, les contrôleurs s'assurent que la charge en question est liée à l'activité de l'entreprise, c'est ainsi que beaucoup de charges locatives à usage habitation au profit du gérant sont rejetées en pratique par les contrôleurs, car l'usage en question n'a pas de lien direct avec l'activité de l'entreprise en question.

Souvent à l'issue d'une mission de contrôle formel au sens large, l'administration fiscale procède à la proposition des dossiers la vérification approfondie, pour que le l'analyse soit plus pertinente et plus efficace.

Ce qui nous amène à nous interroger sur les formes de vérification approfondies, les critères de programmation dont ceci sera traité la section suivante.

Section 3 : La vérification approfondie

Quand l'administration fiscale soupçonne une erreur, omission ou insuffisance de déclaration, susceptible d'avoir une forte incidence sur la régularité fiscale qui impacte négativement la trésorerie publique et qui ne peut être décelée que par une étude approfondie, le dossier fiscal de l'entreprise est programmé à la vérification approfondie.

La vérification approfondie est un examen des déclarations qui s'étend vers la comptabilité jusqu'à l'activité et l'aspect organisationnel. Il s'effectue au niveau des locaux de l'entreprise en question.

Les organes chargés de cette forme de contrôle sont : le service contrôle s'il s'agit des

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

entreprises relevant du centre des impôts (CDI) ou la direction des grandes entreprises (DGE) , la sous-direction du contrôle fiscal s'il d'agit des entreprises qui relèvent des inspections des impôts selon l'ancien organigramme et le service régional de contrôle (SRV) s'il s'agit des entreprises relevant des centres impôts (CDI) ou inspections.

Si le contrôle approfondi est ciblé, il prendrait la forme de vérification ponctuelle, il concernerait tous les impôts et les exercices dont l'administration fiscale dispose des droits de reprise, il s'agirait alors sous d'un contrôle sous une forme une vérification de comptabilité.

La programmation d'un dossier fiscal à une vérification ponctuelle ou une vérification approfondie doit répondre à plusieurs critères, suivant des procédures bien définies par le règlement interne propre à l'organisation de la direction générale de la recherche et de vérification et ses différents services extérieurs répartis territorialement en organes spécifiques de contrôle.

C'est pourquoi notre prestation des procédures de vérification approfondie s'articulera autour de quatre (4) Axes :

Le premier consiste à définir les modalités de programmation d'acceptation d'un dossier fiscal à la vérification approfondi ;

Le deuxième consiste à présenter les travaux préliminaires des deux formes de vérifications approfondie ;

Le troisième sera s'articulera autour d'une brève présentation des procédures de la vérification de comptabilité ;

Et enfin nous terminerons cette section par la présentation de la vérification ponctuelle ;

1. La programmation du dossier fiscal

Au niveau des centres des impôts (CDI), ce sont les agents du service de l'assiette en collaboration avec les vérificateurs du service de contrôle qui sélectionnent les dossiers pour la programmation à la vérification approfondie.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Cette mission est attribuée pour les agents l'inspection des impôts en collaboration avec les versificateurs du la sous-direction du contrôle fiscal lors qu'il s'agit des dossiers fiscaux dépendant de cette structure organisationnelle de l'administration fiscale.

Une fois que les dossiers fiscaux sélectionnés, ils sont transférés à la direction de recherche et de vérification pour approbation qui est un organe de la direction général des impôts située au niveau du ministère des finances.

Ces propositions se basent sur plusieurs critères :

Déficit chronique ;

Précompte important de de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;

Incohérence dans les déclarations fiscales ;

Charges importantes par rapport à la nature d'activité ;

Changement de base, de taux subis et aléatoires ;

Entreprise importante ;

Bénéfices irréguliers ;

Secteurs d'activité réputés d'une moralité fiscale douteuse ;

Un dossier jamais vérifié ;

L'importance de l'entreprise en termes de Chiffre d'affaires, de nature d'activité et de résultat réalisé ; etc.

L'approbation du dossier fiscal pour une mission de vérification approfondie s'effectue par la direction de la recherche et de vérification, et ce, en fonction de la pertinence de la programmation, ceci se fait suivent plusieurs paramètres, dont leur présentation est simplifiée par la formulation préalable de plusieurs interrogations et qui sont :

Le dossier proposé a t'il déjà fait objet de vérification ;

Si c'est oui qu'elles années ;

Si ces années ne correspondent à celles proposées, pour quel motif ;

Quelle forme de la vérification ;

Si le dossier n'a jamais été vérifié, la direction s'intéresse beaucoup plus à l'étude la pertinence

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

de la sa programmation.

Ensuite, en fonction de l'importance du dossier des objectifs financiers des missions de vérification, la direction de recherche et de vérification affecte les dossiers aux services de contrôles compétents qui sont :

Les sous-directions du contrôle fiscal pour les dossiers relevant des inspections des impôts ;

Les services de contrôle pour les dossiers relevant du centre des impôts (CDI).

Pour les dossiers ayant fait l'objet d'avis défavorable pour la programmation en question, , les services de gestion des centres des impôt (CDI) ou les inspections peuvent les basculer vers la proposition pour la programmation au contrôle sur pièces, il en est de même pour les cas où des dossiers proposés à la vérification de comptabilité qui peuvent dans certains cas être basculés vers une proposition à la vérification ponctuelle.

Toutefois les proposition de programmations à la vérification approfondie des dossiers des contribuables relevant de la direction des grandes entreprises (DGE) se font entre le service de gestion en collaboration le directeur des grandes entreprises et le service de contrôle sans passer par la direction de la recherche et de la vérification (DRV) qui est un organe de la direction générale des impôts sise au ministère des finances.

Les critères sur lesquels se basent ces opérations sont les mêmes que ceux pris en compte pour les dossiers qui relèvent des directions Wilayales des impôts (DWI) au sens large (Inspections et des centres des impôts (CDI)).

Parfois, la direction de la recherche et de la vérification (DRV) peut programmer unilatéralement un dossier pour une vérification suite à la réception d'informations parvenant d'un service, si une opération effectuée par le contribuable qui soulève des doutes sur les conséquences de la régularité fiscale (une transaction importante, un transfert de fonds important etc.)

Toutefois, la mission de vérification approfondie de certains dossiers fiscaux dépendant des inspections des impôts ou du centre des impôts des impôts peuvent affecter au service de recherches et de la vérification compétent qui sont des organes régionaux : centre, est et ouest.

Une fois que le programme de vérification approfondie est arrêté, les travaux de vérification approfondie peuvent être entamés, sous peine de nullité des procédures, des conditions légales doivent être impérativement respectées par les vérificateurs.

2. Les conditions de la légalité des procédures de vérification approfondie

Une mission de vérification approfondie s'effectue par deux vérificateurs au maximum qui font partie d'une brigade, qui est sous la responsabilité d'un supérieur hiérarchique appelé chef de brigade.

Dans toute structure chargée du contrôle telle que la sous-direction du contrôle fiscale, les services respectifs du contrôle des centres des impôts (CDI) et de direction des grandes entreprises (DGE) et le service de la recherche et de vérification (SRV), les équipes se décomposent en brigades qui à leur tour se décomposent en monômes et/ou en binômes de vérificateurs, le nombre des effectifs dépend du nombre des missions et leur importance ainsi que les objectifs de l'instance chargée de la vérification approfondie.

Sous peine de nullité des procédures de vérification approfondies, l'administration doit respecter plusieurs conditions exigées par la loi :

En premier lieu, les vérificateurs doivent avoir un grade minimal d'inspecteurs ;

En deuxième lieu, l'entreprise concernée par la vérification doit être informée 10 jours avant l'entame de la mission en question par la réception en main propre du contribuable de l'avis de vérification envoyé par les vérificateurs ;

Cet avis doit avoir les mentions¹⁰⁷ obligatoires suivantes ;

Le motif de vérifications, les exercices à vérifier ;

Les noms des vérificateurs qui vont intervenir dans la mission, leurs grades, le nom et grade du chef de leur brigade ;

¹⁰⁷ Voir les annexes 20 page 283 et 21 page 286

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

En cas de changement de vérificateurs, les contribuables doivent être informés préalablement ;
La mention que le contribuable peut être assisté par le conseil de son choix en lui délivrant aux mains propres la charte du contribuable.

En deuxième lieu, cela concerne la durée de vérification qui n'est pas la même pour les deux formes de contrôle approfondi.

En effet, pour la vérification de comptabilité la durée est de 6 mois maximum pour :
Les entreprises de prestation de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA.

Pour chacun des exercices vérifiés ;

- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

Pour la vérification ponctuelle sur place des livres et documents, elle ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (2) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié, et est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

En troisième lieu, ces détails et loi doivent être mentionnés dans l'avis de vérification.

3. Vérification de comptabilité

La loi fiscale définit la vérification de comptabilité comme étant un ensemble d'opérations

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

ayant pour objet de contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables. La vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf demande contraire formulée par écrit par le contribuable et acceptée par le service et ce en cas de force majeure dûment constatée.

Cette mission s'étend jusqu'à l'activité et l'aspect organisationnel de l'entreprise concernant les années non touchées par la prescription et qui est de quatre ans.

Par exemple, pour une mission qui se déroule en 2016, elle peut s'étendre légalement vers l'examen de la régularité des exercices 2012, 2013, 2014 et 2015 concernant les impôts annuels, tel que l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), l'impôt sur le revenu global (IRG/ RCM), Taxe foncière et taxe d'assainissement.

Toutefois les droits au comptant tels que la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) l'impôt sur le revenu global (IRG) et les droits de de timbre (DT), le champs de contrôle débute à compter du janvier 2013, l'exercice 2012 est entaché par la prescription quadriennale.

L'objectif de la vérification est de rechercher les erreurs, les inexactitudes et omissions portant préjudice à la trésorerie publique.

En plus de l'aspect juridico-fiscal, le champ de contrôle s'étend vers l'aspect comptable et l'aspect économique et managérial de l'entreprise et de son activité de l'entreprise.

3.1. L'examen des documents fiscaux et comptables

Le législateur fiscal algérien a imposé par les articles 28 et 29 de la loi de finances 2014 et par la circulaire d'application du 19 Janvier 2014 des règles strictes de vérification de comptabilité pour protéger les contribuables des abus de droits par des vérificateurs et rétablir la confiance entre lui et l'administration fiscale.

En matière de procédures de vérification, ces règles imposent l'interdiction aux recours des vérificateurs aux méthodes extracomptables ¹⁰⁸ pour reconstituer les bases déclarées qui se

¹⁰⁸ Voir la section 4 du chapitre 2 dans la partie qui traite le rejet de comptabilité

traduisent inéluctablement par des redressements exorbitants portant atteinte au contribuable ayant une bonne moralité fiscale.

Cependant ces mêmes règles ont bien défini ce que doit être désormais l'objet d'une vérification, la régularité de la comptabilité et la sincérité qui s'articule autour du principe de conformité et la sincérité.

3.1.1. La conformité

Les modalités de la tenue de comptabilité sont conformes à l'ensemble des règles édictées par le système comptable et financier (SCF), le critère de conformité est régi par douze principes définis par la loi comptable algérienne.

Sept d'entre eux sont plus ou moins importantes pour les vérificateurs qui sont définis par la circulaire de rejet de comptabilités de 14 Février produite par la direction de la recherche et de vérification :

3.1.1.1. Le principe de comptabilité d'engagement

C'est un principe qui impose l'obligation de l'enregistrement des créances acquises et les dettes ainsi que les opérations décaissement et de dépenses dès qu'elles sont constatées effectivement.

Ce principe est aussi repris par le décret exécutif Numéro 8-156 portant l'article 6 du décret exécutif n° 08-156, portant application de la loi relative système comptable et financier (SCF) qui stipule que «les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base d'une comptabilité d'engagement, au moment de la survenance de ces transactions ou événements. Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils ont été effectués».

3.1.1.2. Le Principe d'Indépendance

Il est édicté par l'article six (6) du décret cité en supra qui exige que le résultat de chaque exercice doit être déterminé par les produits et charges de la même année.

Ces produits et charges doivent être rattachés à l'information de la même année

3.1.1.3. Principe de permanence des méthodes

Ce principe qui est prévu par les dispositions de l'article 15 du décret exécutif N° 08-156 stipule que : «La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives impliquent une permanence dans l'application des règles et méthodes relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations ».

L'intérêt de ce principe est de rendre la comparaison des informations entre les différents exercices plus pertinents rien ne peut être effectué s'il n'y a pas cette permanence de méthode de comptabilisation.

Ce principe est repris par l'article 717 du code du commerce qui exige que les comptes des résultats et du bilan des différents exercices doivent être établis selon la même forme.

Toutefois, un changement de méthode peut s'opérer dans deux cas :

Le premier, s'il y a une disposition légale qui le prévoit.

Le deuxième peut être à l'initiative du contribuable, et ce, dans un souci de conformité aux caractéristiques qualitatives de l'information comptable, prévue par l'article 08 du décret n°08-156, doit être explicité dans l'annexe aux états financiers comme requis par l'article 29 de la loi n° 07-11 du 25/11/2007, portant le Système Comptable Financier.

Ces explications doivent être annexées aux états financiers, peuvent être présentées, suivant les dispositions du même article, sous plusieurs formes ; narrative, descriptive et chiffrée.

3.1.1.4. Le principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

C'est un principe inspiré du nouveau système comptable et financier. Il est mis en place par les dispositions de l'article 18 du décret exécutif n° 08-156, qui stipule que « les

Opérations sont enregistrées en comptabilité et présentées dans les états financiers

Conformément à leur nature et à leur réalité financière et économique, sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique ».

Contrairement aux règles de du plan comptable national (PCN), ce principe impose aux entreprises des enregistrements comptables qui s'appuient sur la réalité économique de leurs

activités.

3.1.1.5. Le principe de non compensation

Principe édicté par les dispositions de l'article 5 de la loi n° 07-11, que les éléments du bilan et du compte de résultat doivent être évalués d'une manière Indépendante, par conséquent aucune composition entre les éléments de l'actif et du passif ou de charges des produits n'est admise.

3.1.1.6. Le Principe d'intelligibilité

Ce principe est énoncé par l'article 6 de loi n° 07-11 et explicité par le glossaire annexé à l'arrêté du 26/07/2008 « Qualité d'une information lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente ».

Le but de ce principe est de générer une information transparente et accessible aux dirigeants des entreprises, une bonne prise de décision, ainsi qu'aux différentes parties prenantes de l'entreprise, internes et externes à l'instar de l'administration fiscale.

3.1.1.7. Le principe d'une comptabilité complète

C'est la disposition de l'entité de tous les livres légaux exigés par les dispositions des articles 9/10/ 11 cotés paraphés tels que le journal, le grand livre, le livre inventaire et la balance appuyée de pièces justificatives.

<<L'article 18 de la loi n° 07-11 stipule que : « Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce comptable unique ».

La pièce justificative peut revêtir différentes formes :

- _ une pièce de base justifiant une seule écriture comptable ;
- _ une pièce récapitulative d'un ensemble d'opérations, à condition que celles-ci soient de même nature, réalisées en même lieu et au cours d'une même journée.

Elle peut avoir également différentes provenances :

_ de tiers (par exemple les factures) ;
_ des applications informatiques ou matérielles internes situées en amont de la pièce justificative. En tout état de cause, la pièce justificative doit retracer certaines mentions obligatoires qui sont prévues par des dispositions particulières :

- _ la date,
- _ la nature de l'opération,
- _ les tiers intervenants,
- _ la quotité de l'opération (quantités et valeurs)

A noter, que les livres cités supra sont exigés par la loi mais bien d'autres supports et opérations d'écriture sont nécessaires pour l'élaboration des états financiers. À titre d'énonciation et d'exemple, le schéma ci-dessous retraçant les différentes étapes par lesquelles l'information comptable transite est présenté : comptabilité proprement dite.

En tout état de cause, la pièce justificative doit retracer certaines mentions obligatoires qui sont prévues par des dispositions particulières :

- _ la date,
- _ la nature de l'opération,
- _ les tiers intervenants,
- _ la quotité de l'opération (quantités et valeurs)

3.1.2. Une comptabilité sincère

Cette notion est généralement définie comme « l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations ».

Ceci dit, les valeurs comptables inscrites dans les différents livres et documents comptables doivent traduire la réalité de l'activité et ce à travers une évaluation correcte des opérations comptables. Elles doivent être en conséquence dépourvues de toutes erreurs.

On entend par erreur toutes inexactitudes, omissions ou irrégularités comptables, qui résultent d'une appréciation purement objective de fait ou de droit, commises de bonne foi par un contribuable et ne traduisant nullement la volonté du contribuable à influencer la gestion de l'entreprise.

Cette définition de l'erreur est évoquée par opposition à l'erreur liée à la décision de gestion où la volonté du contribuable à influencer la gestion de l'entreprise. Aussi, la première est présumée être commise de bonne foi ; cependant, la seconde relèverait plutôt, en cas d'insuffisance de déclaration, de la fraude destinée à éluder le paiement de l'impôt.

La direction générale des impôts par le biais de la direction de la recherche et de vérification identifie deux formes d'erreurs, erreur matérielle et erreur de droit.¹⁰⁹

3.1.2.1. Erreur du fait matérielle

La direction de la recherche de la vérification a identifié deux formes distinctes d'erreurs , l'inexactitude et l'omission

3.1.2.1.1. Inexactitude

Selon la direction de la recherche et de la vérification <<L'inexactitude peut se définir comme étant la traduction comptable d'un fait non-conforme à la réalité. Il s'agit, à titre d'exemple : D'un calcul arithmétique relatif aux différents montants comptabilisés tels que les achats, les ventes, les charges ;

- _ De reports incorrects ;
- _ D'une mauvaise évaluation des stocks ;
- _ Du non-respect d'égalité des comptes.>>

3.1.2.1.2. L'Omission

Selon la direction de la recherche et de la vérification <<Il s'agit du défaut d'inscription d'un ou plusieurs éléments comptables tels que:

- _ Les recettes ;
- _ Les achats ;
- _ Les charges.>>

3.1.2.2. Erreur de droit

Selon la direction de la recherche et de vérification <<Il s'agit de l'irrégularité comptable, appelée également « erreur comptable », qui a pour origine une erreur dans l'application des

¹⁰⁹ Circulaire N°22/MF/DGI/DRV/2014 relative au rejet de comptabilité, , Direction de la recherche de la vérification, Direction générale des impôts, Ministère Des Finances 18 février 2014, page 9

règles comptables. Elle porte généralement sur le mode d'enregistrement comptable d'opérations dont la nature n'est pas contestée.>>

Ce sont là les principales obligations auxquelles doit répondre une comptabilité pour que l'information qu'elle produit puisse être, au vu de la législation en vigueur, qualifiée de pertinente et susceptible de produire ses effets au plan juridique et économique.

Examen de l'aspect opérationnel, organisationnel de l'entreprise.

Lors de leurs interventions sur place, les vérificateurs chercheront à constater le déroulement effectif d'activité de l'entreprise, l'influence sur des opérations sur le résultat fiscal>> ¹¹⁰

3.2. Moyen de contrôle

Pour pouvoir contrôler la régularité et la sincérité de la comptabilité, les vérificateurs font généralement des rapprochements entre les pièces justificatives, les comptes du bilan et du résultat. En effet, les vérificateurs prennent les pièces comptables justifiant les différents comptes du bilan et des comptes de gestion, puis authentifient leur véracité, ils peuvent puiser des droits de communication envers tiers, qui peut être le service taxateur dont dépendent les partenaires économiques du contribuable.

Concernant les factures d'achat, facture dépenses pour les prestation services, elles sont envoyées au service taxateur dont dépend le fournisseur pour authentifier l'opération à travers la vérification des déclarations de ce dernier.

➤ Exemple

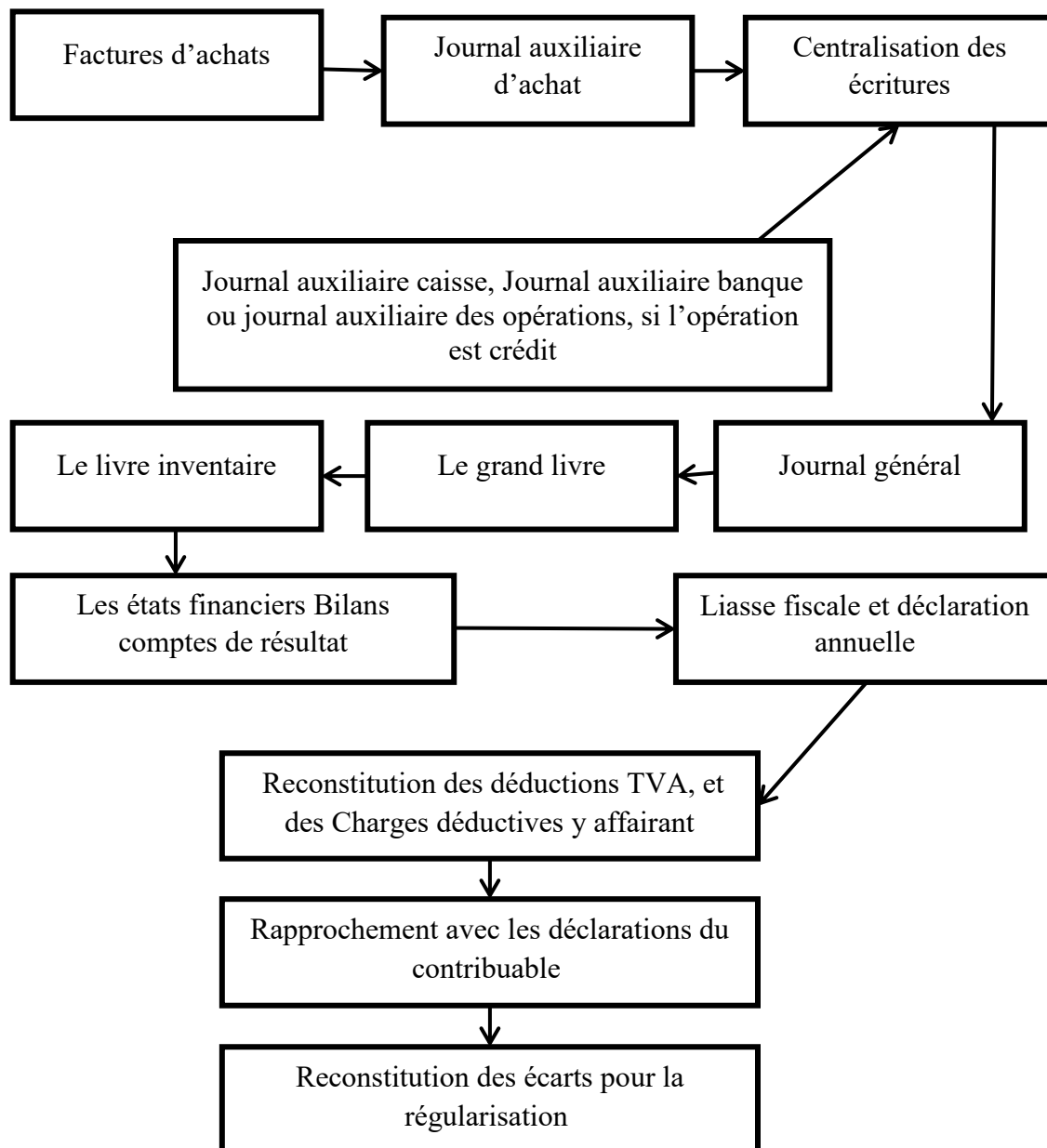
Une facture révélant une opération d'achat de 1 259 800 Da qui s'est produite en mars 2013, sera authentifiée par son envoi par une correspondance y afférente au service taxateur dont dépend le fournisseur afin de vérifier si l'opération a bien eu lieu en examinant ces factures de ventes effectuées dans cette période.

Il en est de même pour les sous-traitances et autres dépenses ainsi que les chiffres d'affaires et recettes.

Voici à quoi ressemble une correspondance de demande d'authentification de factures :

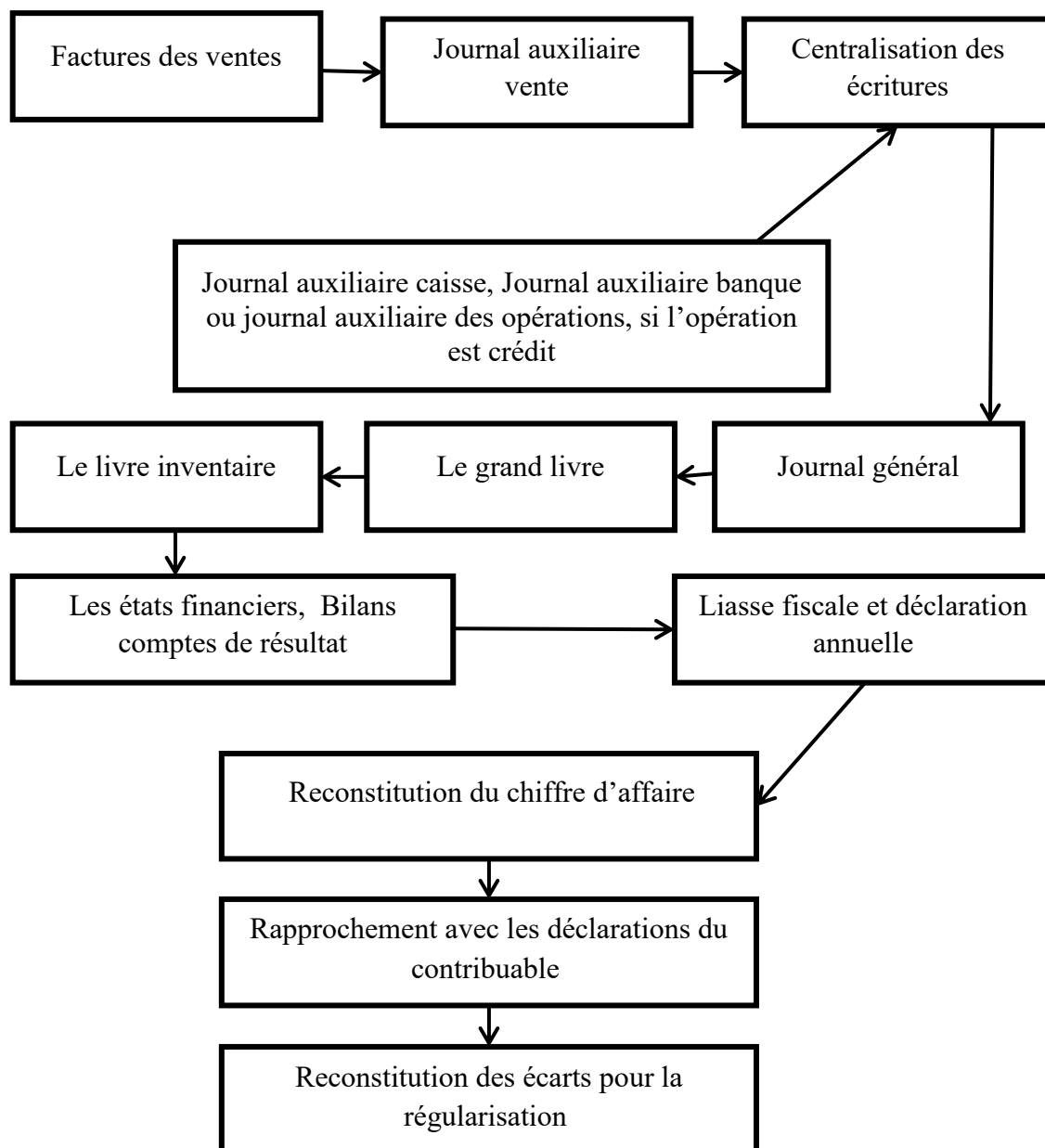
¹¹⁰ Circulaire N°22/MF/DGI/DRV/2014 relative au rejet de comptabilité, Direction de la recherche de la vérification, Direction générale des impôts, Ministère Des Finances 18 février 2014, page 9

Figure 7 : opération de rapprochement des achats/dépenses avec les écritures comptables



Source : (élaboré par nos soins en observant plusieurs missions de vérifications approfondies A l'ex direction des impôts de Bir Mourad Rais et la direction des impôts d'Alger ouest)

Figure 8: rapprochement des factures de vente avec les livres comptables



Source : (op.cit.)

Il en est de même pour tous les autres comptes postes comparables où les vérificateurs soupçonnent une présomption d'erreurs ayant une forte incidence fiscale sur l'entreprise. D'une manière générale ces rapprochements permettent aux vérificateurs de rétablir les valeurs comptables exactes et les comparer avec celle déclarées, pour ressortir les écarts, qui concerneront des bases d'imposition et les droits à payer. Les vérificateurs peuvent ressortir à

l'issue de l'examen comptable ce qui est appelé comme présomption d'erreur et l'erreur de droit.

3.3. Examen de l'activité de l'entreprise

Les vérificateurs s'intéressent aux caractéristiques de 'l'activité de l'entreprise, sur les charges afférentes à la réalisation des chiffres d'affaires (CA), et les prix pratiqués.

Quelles est l'activité de l'entreprise ?

Quels moyens utilise-t-elle pour réaliser les opérations ?

Quelles sont les natures des charges ?

Les prix des matières premières, marchandise ou la dépense de service inhérente à l'activité de l'entreprise.

S'il s'agit d'une activité de production :

Comment se déroule-t-elle, son processus. ?

Quelle étape nécessaire pour la production du bien en question ?

Quels moyens utilisent-on pour produire ses produits ?

Quelle est leur nature de charge ?

Quel est leurs prix de vente ?

Les vérificateurs peuvent procéder aux essais de production.

4. La vérification ponctuelle

C'est une vérification approfondie qui consiste à cibler un exercice ou deux exercices seulement voir trois, dans certains cas, une nature d'impôt, une nature de charge ou le précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La vérification ponctuelle de comptabilité est une procédure de contrôle plus ciblée, moins exhaustive, plus rapide avec de moindre amplitude que la vérification de comptabilité. Elle porte sur l'examen des pièces justificatives et comptable ; quelques rubriques d'impôts et sur une période limitée qui peut même être inférieure à un (01), un, deux voir parfois voir trois exercices comptables etc..

Pour les vérifications ponctuelles d'une nature d'impôts, d'une charge ou de précompte de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), elles sont considérées comme un exercice de contrôle sur pièces approfondies.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Concernant les vérifications ponctuelles qui concernent une ou deux voire trois exercices d'imposition, elles sont considérées comme une sorte de vérification partielle de comptabilité où les vérificateurs utilisent les mêmes procédures de régularisation.

En plus des outils de contrôle sur pièces, La vérification ponctuelle d'une nature d'impôts, ou précomptes les vérificateurs puise l'outil des droits de communication pour authentifier les pièces, d'une part, d'autre part, ils procèdent aux différents rapprochements entre les pièces justificatives et les déclarations, en s'étendant vers l'aspect comptable.

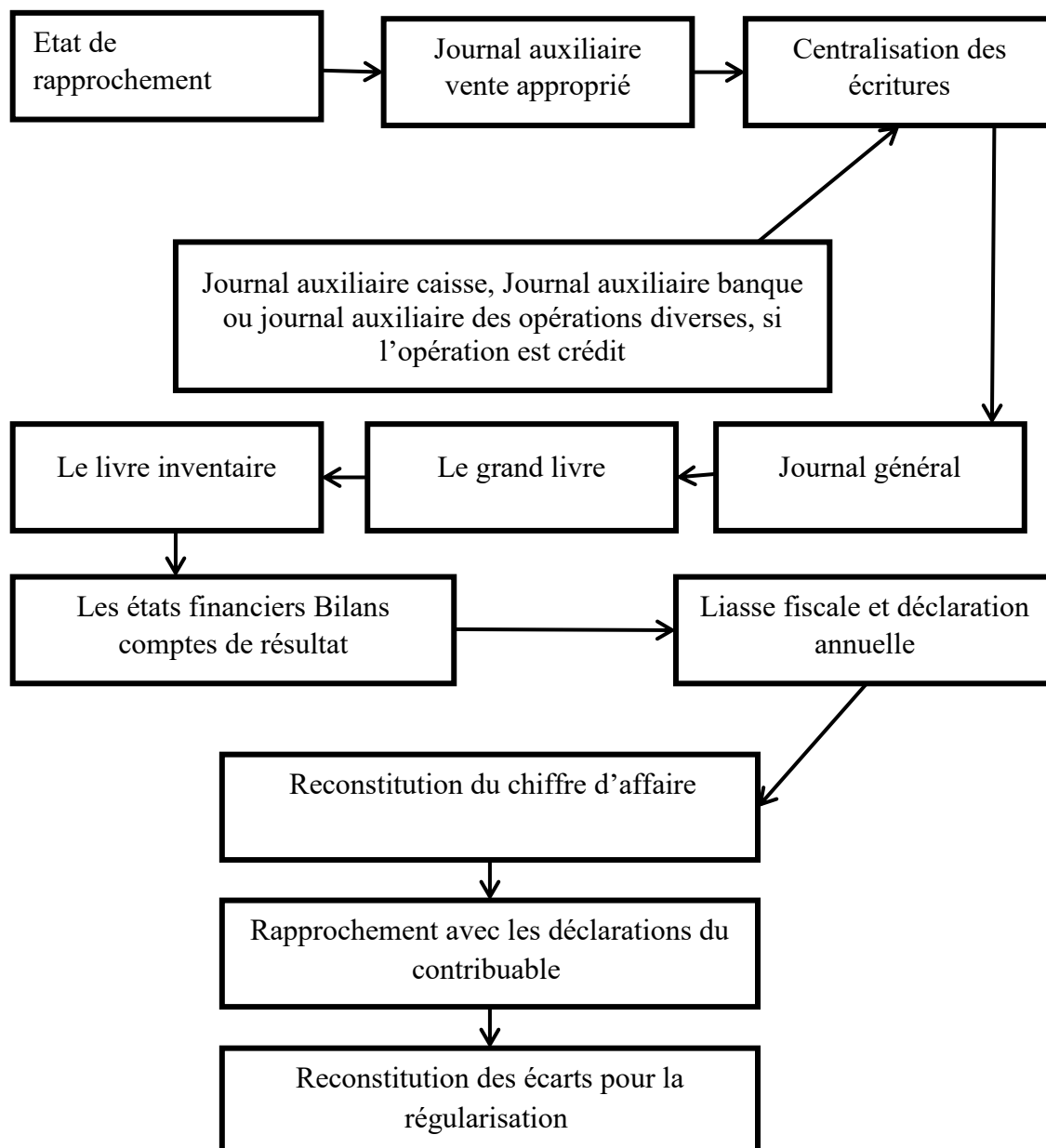
En outre, la vérification ponctuelle se distingue de la vérification de comptabilité par le nombre d'exercices vérifiés qui ne peuvent dépasser les trois ans sauf s'il s'agit de la vérification de précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La vérification ponctuelle se distingue du contrôle sur pièces par l'intervention sur place et l'examen des livres comptables qui ne peut être admise par la loi dans le cadre d'un contrôle formel.

En termes de procédures, d'objet et de démarches, la vérification ponctuelle d'un ou deux exercices suit le même principe que celui de la vérification de la comptabilité.

De ce fait, pour la vérification ponctuelle des charges, de la vérification ponctuelle de précompte de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), cette étude est plus approfondie que celle qui s'effectue dans le cadre du contrôle sur pièces.

Figure 9 : Etat de rapprochement des valeurs déclarées avec leurs pièces justificatives, le compte comptable et impôt concerné par la vérification ponctuelle



Source : (op.cit.)

Section 4 : Les conditions et Procédures contradictoire de rectification des déclarations, et de majorations

Ce sont en effet des redressements fiscaux conséquents d'une détection par le service taxateur

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

des insuffisances de déclaration, des omissions et/ou des erreurs qui sont souvent commises d'une façon involontaire par le contribuable et constituent sur le point de vu de l'approche managériale comme risque fiscal involontaire lié à la conformité du fait de leurs impacts dévastateurs sur les entreprises.

La législation fiscale algérienne a imposé des règles à l'administration fiscale lors de l'exercice des régularisations.

Sous peine de nullité juridique de toute l'opération de contrôle, ces règles au sens large sont les procédures contradictoires, une fois qu'elles sont respectées le service taxateur établit un rôle de régularisation des droits avec des rehaussement en fonction de la nature d'impôt et de la nature de l'anomalie ressortis et dans le cadre de l'application des dispositions définissant ces majorations en question.

Les procédures contradictoires sont l'obligation de l'administration fiscale à détailler préalablement les points de redressement soulevés qu'elle envisage d'établir à l'issue de son exercice du contrôle et accorder le droit de réponse au contribuable avec un délai de réponse obligatoire défini par la loi.

Ces procédures sont plus élargies dans le cadre d'un contrôle approfondi que dans un cadre de contrôle formel, en effet celles du contrôle approfondi se distinguent par le délai, le débat contradictoire et l'élargissement des méthodes de redressement et ce du fait de la différenciation en termes de champs d'analyse.

Pour mieux comprendre les procédures de rectification des déclarations, nous allons en première lieu présenter celles applicables aux contrôles formels puis celle applicable aux contrôles approfondis.

1. Les procédures contradictoires de rectification des déclarations applicable aux contrôles formels

Ces procédures sont bien définies par l'article 19 du code des procédures fiscales, elles peuvent être présentées en deux étapes, la première représente les procédures contradictoires, la

deuxième concerne les procédures définitives de rectifications des déclarations.

1.1. Les procédures contradictoires

Elles précisent que l'inspecteur contrôleur peut demander au contribuable de lui fournir les documents comptables afférents aux indications sur les opérations et les données de l'objet du contrôle.

Cette requête peut être formulée à l'intéressé verbalement si nécessaire. En cas de son refus, l'inspecteur doit reformuler sa requête par écrit sous forme de demande de renseignement série n° C2.

Cette demande de renseignement est un imprimé en une page dans une feuille A4, devisée en deux parties, séparée par une ligne droite. La partie droite est réservée aux informations que l'inspecteur est susceptible de demander aux contribuables, la seconde partie est réservée aux contribuables pour répondre aux demandes de l'inspecteur.

Sous peine de nullité des procédures, les agents du contrôle formel doivent respecter plusieurs règles qui leur sont imposées par la loi :

Cette demande écrite de renseignement série C2 doit être envoyée sous un pli recommandé avec un accusé de réception.

Les points soulevés doivent être explicites, détaillés par nature d'impôt et motivés par les dépositions fiscales adéquates.

L'administration est dans l'obligation d'accorder un délai de 30 jours au contribuable pour pouvoir répondre aux points soulevés, qui commence à encourir à compter du jour de la réception de la correspondance du contribuable, dans ce sens le cachet humide de la poste y fait foi.

Après l'écoulement de ce délai, si l'administration constate d'absence de réponse, si la réponse du contribuable est jugée insuffisante ou elle constate une anomalie à l'issue d'un examen des pièces fournies lors la réponse, elle peut précéder à une proposition des rectifications des

déclarations et de rehaussements suivis des majorations.

Les points soulevés doivent aussi sous peine de nullité être détaillés et explicites par nature d'impôt, par exercice, par motif légal à une référence fiscale dans une notification de redressement initiale série N°C4.

Elle doit être envoyée sous peine de nullité à l'entreprise sous un pli recommandé par poste avec un accusé de réception de l'intéressée en lui accordant obligatoirement un délai de repense de 30 à compter de la date de réception, qui commence à courir le jour de la réception la lettre, la cachet de la poste y fais foi.

Après écoulement du délai, si le contribuable ne répond ou sa réponse est jugée insuffisante, l'administration précède au redressement fiscal et ce par des procédures définitives de rectification des déclarations, conséquentes des omissions, erreurs, des insuffisances de déclaration, ou non justification des charges.

1.2. Les procédures définitives de régularisation

Ce sont des procédures où le service taxateur arrête définitivement les points de régularisation, après la constatation d'une absence de repense à la notification de redressement ou si la réponse est jugée insuffisante.

Dans le cadre d'un contrôle formel et en vertu des dispositions de l'article 19 du code des procédures fiscales, le service taxateur doit préalablement notifier au contribuable les points retenus définitivement à son encontre, en précisant la nature d'impôts, les exercices, le motif de régularisation et en motivant par les dispositions légales les points de rehaussement et majorations applicables.

Puis le service établit un rôle individuel de régularisation qui constitue le titre de perception justifiant une dette fiscale du contribuable envers l'administration fiscale.

Au moment où ce rôle sera signé par le directeur des impôts considéré comme ordonnateur délégué du ministre des finances qui est nommé par décret exécutif, ce titre deviendra exutoire.

La date de la réception du rôle de régulation par le contribuable constituera celle de sa mise en recouvrement et le début de décompte de son exigibilité.

Les impôts et les pénalités d'assiette portés sur le rôle sont exigibles durant ces 15 jours à compter de la date de la mise en recouvrement. Au-delà de cette durée, une pénalité de recouvrement 10 % se constituera la base du total du rôle en vertu des dispositions des articles 402 du code des impôts directs et taxes assimilés et 140 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, si le contribuable se soustrait d'une façon définitive et des obligations d'honorer ces dettes fiscales, les pénalités de recouvrement augmenteront chaque mois de 3 % jusqu'à où qu'elles atteignent la limite de 25 % du total des droits du rôle.

Il y a lieu de préciser que les pénalités d'assiettes sont des majorations qui résultent d'un redressement fiscal, quant aux pénalités de recouvrement elles résultent d'un paiement tardif des droits.

1.3. Les procédures de majoration applicable aux droits rappelés

Les majorations représentent les pénalités d'assiette, autres majorations et amendes fiscale pouvant résulter d'un redressement fiscal.

Pour ce qui est des pénalités applicables, du manière générale la loi prévoit dans le cadre des rectifications des déclarations le principe des pénalités sur les droits éludés applicables généralement dans le cadre des rectifications des déclarations pour motif d'insuffisance de déclaration, omission et erreurs commises par les contribuables.

Ce principe est défini par les articles 193 alinéa 1 du code des impôts directs et taxes assimilées, et l'article 116 alinéa 1 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

L'impôt rappelé à la base de l'insuffisance est multiplié à un taux allant de 10% si le montant de ces droits est inférieur ou égale à 50 000da, 15 % si le montant des droits est supérieur à 50 000 da est inférieur ou égal à 200000 DA ou à 25 % des droits éludés si le montant de ce droit est supérieur à 200 000 Da.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Ces pénalités sont aussi applicables aux erreurs, omissions et incertitudes des informations produites par les contribuables dans l'état client qui ne sont pas conforme aux conditions exigées par l'article 224 et impliquera la perte de bénéfice de la réfaction.

En effet, en plus de cette perte de bénéfice de réfaction et l'application du principe des pénalités sur droits éludés, ces mêmes erreurs omissions, ou inexactitudes dans les renseignements figurants sur l'état des clients peuvent donner lieu à l'application d'une amende fiscale de 1000 à 10.000 DA, encourues autant de fois qu'il est relevé d'erreurs, d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements exigés.

Quant aux insuffisances, omissions et erreurs relevées dans les acomptes provisionnels de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), il leur est appliqué une majoration fixe de 10 % prévue par les dispositions de l'article 355 alinéa 8 du même code des impôts directs et taxes assimilées

- **Voici quelques cas pratiques pour comprendre ces procédures**

- **1^{er} cas**

Entreprise vérifiée est une SARL NNL faisant une activité commerciale.

Le fait générateur et l'exigibilité sont concomitants en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et ce, selon l'article 14 alinéa 1 du code des taxes sur le chiffre d'affaires l'article 221 Bis du CIDTA,

Le fait générateur et l'exigibilité de ces deux taxes constituent la livraison juridique et matérielle.

Les chiffres d'affaires du bilan et de la somme des douze mois de déclaration de bases de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe sur l'activité professionnelles (TAP) sur les G50 sont censés être égaux

Or, il est relevé une discordance entre les deux valeurs de 2 000 000 , entre le Chiffre d'affaires annuel déclaré dans le bilan (CA/Bilan) et la somme des chiffres d'affaires déclarés dans les

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

G50 constituant les bases de l'imposition TVA et de La TAP(CA/G50/TVA et TAP)

CA/TVA =CA/TAP= 52 000 000 DA

CA /Bilan 50 000 000 Da

Le service taxateur envisage de régulariser cette discordance qui est considérée comme une insuffisance de déclaration en matière d'IBS et de l'IRG /RCM, du moment où elle est considérée comme des ventes omises d'être déclarées par le contribuable dans le bilan ayant une incidence sur le résultat fiscal imposable à l'IBS, le service taxateur décide alors d'envoyer directement une notification de redressement initiale C4

:

- **Contenue de la notification de redressement C4**

Dans la page de garde, le service note la nature de l'impôt et l'exercice concerné, la date d'établissement de la notification et son numéro d'envoi

Dans ce cas la nature de l'impôt est l'IBS l'IRG/ RCM

Détails sur les points soulevés et le motif par le service taxateur :

<< A l'issue de l'examen de vos déclarations G50 et l'état du compte de résultat de votre liasse fiscale concernant l'exercice N, le service a constaté une discordance importante entre la somme des CA /TVA et TAP déclarée dans vos G50 et le CA déclarée sur le Bilan de 2 000 000 Da et ce comme suite :

CA/Bilan = 50 000 000 DA

CA/G50 /TVA et TAP= 52 000 000 DA

Différence de = 2 000 000 DA

A cet effet, vous êtes priés de bien vouloir justifier dans le délai de 30 jours à compter de la réception de la présente notification et ce vertu des dispositions de l'article 19 du code des procédures fiscales.

À défaut, vous serez régularisé en matière D'IBS et D'IRG/ RCM avec applications pénalités de 25 % en vertu des dépostions de l'article 193 alinéa 1 du code des impôts directes et taxe assimilées

Et ce comme suite :

Base IBS = 2 000 000 DA

IBS = 25 % 2 000 000 = 500 000 DA

Pénalités = 500 000 X 25 % = 125 000 Da

Base IRG/RCM = 500 000 – 125 000 (droits IBS Rappelés) = 325 000Da

IRG/ RCM = 325 000 X 10 % = 32 500 DA

Pénalités = 32 500 X 10 % = 3 250 DA

En cas d'absence de réponse ou la réponse est jugé insuffisante le service reconduit ces droits dans la notification de redressement définitive et établie le rôle.>>

- **Contenu de la notification de redressement définitive**

Page de grade, il sera précisé le numéro du rôle, le numéro de la notification

Les droits arrêtés par le service taxateur :

<<A l'issue de l'examen de votre réponse, le service a noté qu'aucun élément probant n'a pu être apporté par vos soins pour justifier la discordance soulevée dans la notification de redressement initiale.

A cet effet, le service maintient les impositions proposées lors de la dernière correspondance avec applications sous le numéro de rôle. Et ce, comme suite :

<<Base IBS = 2 000 000 DA

IBS = 25 % 2 000 000 = 500 000 DA

Pénalités = 500 000 X 25 % = 125 000 Da

Base IRG/RCM = 500 000 – 125 000 (droits IBS Rappelés) = 325 000Da

IRG/ RCM = 325 000 X 10 % = 32 500 DA

Pénalités = 32 500 X 10 % = 3 250 DA >>

2ème Cas :

Demande justification des factures

- **Contenu de la demande de justification Série C2**

Veillez justifier le mode paiement 321000 Da, 214000 Da et 117 000 DA représentant les montants de vos achats di mois de mars

- **Contenu de la notification de redressement initial Série C4**

L'examen de votre réponse à notre demande renseignement C2 à fait ressortir que les factures TTC 321 000 DA et 214 000 Da TTC ont été réglées en espèces, à cet effet le service envisage de vous régulariser en matière de TVA Sur achat avec application des pénalités d'assiettes en vertu des dispositions de l'article 116 alinéa 1 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires et ce comme suite

Droits Rappelés

TVA/Achat 21 000 DA + 14 000 DA = 25 000

Pénalités = 21 000X 10% + 14 000X 10%= 2 100+ 1 400 = 3 500 DA

Total = 25 000+ 3 500 DA= 28 500 DA.

- **Notification de redressement définitive**

Suite à votre réponse à la notification de redressement, le service a constaté les dispositions de l'article 30 des taxes sur les chiffres d'affaires n'ont pas été respectées relatives aux paiement hors espèces des factures les 100 000 DA pour pouvoir bénéficier de droit de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée

A cet effet, le service envisage de vous régulariser par rôle individuel en matière de TVA en vertu des dispositions des articles 30 et 116 de taxes sur le chiffre d'affaires et ce, comme suit :

TVA/Acht21 000 DA + 14 000 DA = 25 000

Pénalités = 21 000X 10% + 14 000X 10%= 2 100+ 1 400 = 3 500 DA

Total = 25 000+ 3 500 = 28 500 Da.

2. Les procédures contradictoires de rectification et de redressements applicables aux vérifications approfondies

Au même titre que le contrôle formel, les procédures de rectification des déclarations issues des vérifications approfondies peuvent aussi être présentées en deux étapes, qui sont les procédures contradictoires et les procédures de définitives de régularisation et de rehaussement.

2.1. Procédures contradictoires

Ces procédures sont définies par les dispositions des articles 20 alinéas 6 et 7 pour la vérification de comptabilité et les articles 20 bis alinéas 2 et 3 pour la vérification ponctuelle du code des procédures fiscales, le non-respect de ces règles entraîne la nullité de toutes les opérations de vérification approfondie.

2.1.1. Les obligations des vérificateurs

Avant tout établissement d'une notification de redressement et sous peine de nullité des procédures, les vérificateurs sont dans l'obligation d'informer le contribuable qu'il a faculté de bénéficier d'un débat contradictoire.

Les vérificateurs doivent au préalable informer le contribuable contrôlé sur la moindre démarche qu'ils entreprennent, que ce soit par une demande de renseignements, ou demande, de justification et notification de redressement initiale.

Pour les demandes de renseignement et de justification, elles peuvent être formulées verbalement.

En cas où le contribuable refuse de communiquer les informations demandées, les vérificateurs doivent les reformuler par écrit et remettre leur requête au contribuable.

Les demandes de renseignement concernent les informations à propos des points à vérifier qui se rapportent à la situation fiscale, comptable ou organisationnelle de l'entreprise.

Les demandes de justifications sont les informations que le contrôleur recherche sur le bienfondé des charges, d'une opération comptable, d'un indicateur économique de l'activité de l'entreprise etc.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Comme par exemple un prix pratiqué qui n'est pas conforme à celui du marché, une charge qui ne correspond pas à la nature d'activité, une dépense excessive par rapport à la nature d'activité, etc.

En cas où les vérificateurs décèlent des anomalies, même si celles-ci entraînent un rejet de comptabilité, ils doivent les annoter pour un report éventuel dans la notification de redressement.

Avant d'établir la notification de redressement, le service doit informer verbalement le contribuable de ces points et lui laisser la possibilité de solliciter un débat contradictoire un ayant la faculté d'avoir le conseil de son choix (Conseiller fiscal, comptable, financier).

Si à l'issue de ce débat les réponses du contribuable ne sont pas convaincantes, les vérificateurs doivent les soulever sur la notification de redressement spécifique à la vérification de comptabilité et à la vérification ponctuelle.

Cette notification doit être détaillée en la forme et en le fond

➤ **En la forme elle doit comporter plusieurs points :**

- Les exercices et impôts vérifiés ;
- La date de son établissement et son numéro d'enregistrement, son numéro d'envoi ;
- La mention obligatoire de la référence de l'avis de vérification avec sa date d'établissement ;
- La mention de la position fiscale de l'entreprise : l'Activité de l'entreprise, statut sociale, le régime fiscal, impôts et droits dont elle est redevable, leurs taux, et fait générateur la mention des exercices vérifiés et impôt vérifiés, la mention du régime comptable dont elle est soumise,
- S'il s'agit d'une vérification de comptabilité ou une vérification ponctuelle touchant au moins un exercice, les vérificateurs doivent formuler leur observation sur la régularité de la tenue des livres légaux en vertu des dispositions des articles 9 10 et 11 du code du commerce ;
- L'énumération des anomalies ressorties en faisant un renvoi aux réponses multiples du contribuable formulées dans les demandes d'explication et de redressement ;

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

- Mentionner au contribuable que le délai réponse est de 40 jours à partir de la date de la réception de la notification concernant les vérifications de comptabilité en vertu de l'article 20 alinéa du code des procédures fiscales, 30 jours s'il s'agit d'une vérification ponctuelle en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des impôts direct et taxes assimilées ;
- La notification doit être soit remise en mains propres avec accusé de réception, ou envoyée sous pli recommandé par poste avec accusé de réception, le cachet de la poste faisant foi.

➤ **Concernant le fond**

Les vérificateurs doivent mentionner les méthodes qu'ils ont employées lors de la vérification

Les démarches logiques qui ont conduits à ressortir les anomalies ;

Montrer l'absence de preuves rejetant ou justifiant ces anomalies ;

L'incidence fiscale de ces anomalies ;

Ils doivent motiver leur démarche par des dispositions fiscales et comptable l'irrégularité de ses anomalies ;

Préciser et justifier les méthodes de redressement qui seront utilisées lors des rectifications des déclarations.

S'il s'agit des anomalies issues des erreurs intentionnelles, le service doit préciser avec détails l'utilisation de l'une des méthodes de reconstitution des bases rehaussées et majorations appliquées avec accompagnement des motifs légaux correspondants.

Pour la réponse, en plus de l'écrit que le contribuable a le droit de formuler, il a aussi la faculté de solliciter un débat contradictoire avec le conseil de son choix, pour répondre aux points soulevés par les vérificateurs.

Si des éléments nouveaux apparaissent lors de la réponse, une autre notification de redressement doit être formulée dans les mêmes conditions.

En cas de refus de réponse du contribuable des points retenus par les vérificateurs lors de la tenue de ce débat avec le contribuable ces derniers peuvent le reconduire dans la notification

définitive.

Si les vérificateurs dégagent des anomalies qui serviront de base de rectification des déclarations, ils passeront à l'application finale du redressement.

Toutefois, le contribuable vérifié dispose de la faculté de solliciter l'arbitrage du directeur wilayale des impôts (DWI), Le chef de centre approximé (CDI) ou le directeur des grandes entreprises (DGE), s'il estime que le débat contradictoire ne lui a pas permis de convaincre les vérificateurs sur le bienfondé de ses justifications.

2.2. Les Procédures définitives de redressement et de majoration

Ces procédures obéissent aussi à des règles qui doivent d'être obligatoirement respectées sous peine de nullité des toutes les procédures de la vérification approfondie en question :

- Les vitrificateurs doivent établir un procès-verbal (PV) de vérification résumant toute l'opération en question jusqu'à celle de l'établissement de la notification de redressement définitive et les points retenus¹¹¹.
- Ils doivent aussi établir un rapport de vérification à remettre à leurs supérieurs hiérarchiques.
- La notification de redressement définitive doit être remise au contribuable soit en ses mains propres, ou par poste sous un pli recommandé avec accusé de réception.
- Cette notification doit contenir un numéro d'enregistrement, la date de son établissement, les références de l'affaire de vérification, le nom et raison sociale de la société vérifiée, son activité son adresse, les points vérifiés, les récapitulations des points soulevés dans la notification initiale, les réponses du contribuable écrites, ainsi que celles formulées lors du débat contradictoire et éventuelles celles de l'arbitrage s'il y a lieu, les dates des points retenus définitivement en étayant par des justifications, les impôts, taxes, pénalités et amendes retenus de chaque exercice avec la précision des méthodes de redressement et les références juridiques légales de la régularisation.

En cas de rejet de comptabilité qui est effectué dans un cadre de vérification de comptabilité ou

¹¹¹ Voir l'annexe 24 page 290

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

vérification ponctuelle d'un ou deux exercices, les vérificateurs doivent préciser les méthodes qu'ils ont choisies pour reconstituer les bases.

Ces méthodes sont appelées méthodes extracomptables, elles étaient utilisées dans un cadre ordinaire pour chaque opération de vérification.

Si les vérificateurs démontrent le caractère non probant, la comptabilité qui définit des erreurs, omissions ou inexactitudes répétées liées aux opérations comptabilisées, en vertu des dispositions de l'article 43 du code des procédures fiscales, ils peuvent alors prononcer le rejet de la comptabilité.

Ce rejet s'effectue par l'application des méthodes habituelles extracomptables de redressements suivant qui obéissent aux règles des procédures.

Le rejet peut s'opérer si l'erreur matérielle ou celle du droit qui interrompent la vérification tel que l'incohérence dans la partie double, l'absence de pièces justificatives, etc.

Ceci a été exigé par les dispositions des articles 28 et 29 de la loi de finances 2014 et la circulaire N°22/MF/DGI/DRV/2014 du 18 février 2014 relative au rejet de comptabilité.

Avant ces dispositions et cette circulaire, la loi tolérait l'application par les vérificateurs des procédures d'offices comme moyen de rejet de comptabilité même aux contribuables ayant une bonne moralité fiscale dont l'irrégularité dont ils ont fait objet étaient involontaire.

Or, ces procédures d'offices sont censées être appliquées que pour les contribuables défaillants en termes de respect d'obligations fiscales selon les règles universelles fiscales

En outre, les vérificateurs utilisaient des méthodes extracomptables de redressement dans toute opération de vérification comptabilité et vérification ponctuelle de comptabilité.

Méthodes considérées arbitraires qui débouchaient inéluctablement par des redressements qui pénalisaient toute entreprise qui faisait objet de contrôle approfondi.

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Ce qui attira l'attention de la direction de la recherche de vérification, qui est un organe central de la direction générale des impôts (DGI) pour redéfinir les conditions de pronation de rejet de comptabilité, et ce comme suite :

- ✓ Interdire l'emploi arbitraire des méthodes extracomptable dans toute opération vérification sauf dans le cas d'une démonstration probante des vérificateurs d'un rejet de comptabilité fondé ;
- ✓ L'obligation des vérificateurs de démontrer le caractère non probant de la comptabilité pour prononcer un rejet de comptabilité ;
- ✓ L'obligation d'application des procédures contradictoires de redressement dans le cas de rejet de comptabilité, afin de préserver le contribuable de bonne moralité des abus de droit de l'administration fiscale.

Ce qui nous amène à nous interroger sur les méthodes extracomptables de rectification des déclarations dans le cadre d'un rejet de comptabilité.

Deux méthodes extracomptables de reconstitution des bases d'impositions sont utilisées, d'une manière récurrente : la méthode du compte matière et la méthode du compte financier

✓ **La méthode du compte financier,**

C'est une méthode qui permet aux vérificateurs de reconstituer les facturations théoriques et les encaissements théoriques en se basant sur les déclarations de la liasse fiscale, les G50 et les relevés bancaires.

Les encaissements Théoriques = les encaissements bruts – les déductions

Les encaissements bruts = encaissements banques+ encaissements caisse +encaissements CCP

Déductions = escomptés + virement de fond + annulation+ chèque endossé+ paiements bancaires, +intérêts+ cautions+ provisions

Les informations les déductions sont tirées du relevé bancaire de l'entreprise

Les facturations théoriques TTC = Encaissement théorique client 31 /12/- client 01/01/N+ Avances client 01/01/N -avances client 31/12/N

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

Facturation HT= Facturation Théorique TTC/(0.17, 0.19,0.07 ou 0.17¹¹²) + sommes des Chiffres D'affaires exonérés

S'il s'agit d'une activité où l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) est l'encaissement, les vérificateurs feraient un rapprochement entre les encaissements théoriques net HT et le chiffre d'affaires déclarés sur G50.

Si l'exigibilité de ces deux taxes est la facturation, les vérificateurs feraient un rapprochement entre les facturations théoriques et le chiffre d'affaires déclaré sur G50 et Bilan.

La différence entre les bases reconstituées (facturations nets théoriques HT ou encaissement net HT théorique¹¹³) et celles déclarées sur les G50 constituera la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) avec une application des pénalités d'assiettes sur ces droits suivant le principe des droits éludés, conformément aux dispositions des articles 193 alinéa 1 du code des impôts directs et taxes assimilées et 116 alinéa 1 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires.

✓ La méthode de reconstitution des stocks

C'est une méthode de reconstitution des bases applicable sur des entreprises commerciales, en cas de rejet de comptabilité les vérificateurs font un rapprochement entre le stock final et les inventaires physiques:

L'inventaire physique s'effectue par les vérificateur le jour de leur intervention il permet de reconstituer le Stock final et de faire son rapprochement avec celui déclaré dans la bilans

Inventaire physique -les achats +ventes= stock final au 31/12/n-1

A comparer par rapport au stock déclaré au 31/12/n-1 du bilan

Si la différence est négative les vérificateurs régularisent l'entreprise en matière d'IBS, IRG/RS, TAP et TVA do moment ou cet écart est assimilé aux ventes non déclarées.

Si l'écart est négatif les vérificateurs régularisent chacun des détenteurs des parts de l'entreprises en matière d'IRG du moment ou cet écart est assimilé aux Achats ou revenu personnel non déclaré

¹¹² Tout dépend de l'activité du taux applicable et du taux d'imposition

¹¹³ Cela dépendra des règles respectives du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA et de la TAP

✓ Méthode du compte matière

Les vérificateurs utilisent cette méthode dans le cas où ils prononcent un rejet de comptabilité d'un exercice donné concernant une entreprise de production,

Stock initial +achats-ventes=stock finales reconstitué

Les achats et les ventes sont reconstituées à la base des factures.

Si des inventaires physiques révèlent des stocks est supérieur le stock reconstitué et supérieur à celui des inventaires des stocks l'entreprise en matière d'IBS, IRG/RS, TAP et TVA du moment où cet écart est assimilé aux ventes non déclarées

Un écart négatif se traduira par une régularisation en matière des détenteurs de part sociales de l'entreprise en matière d'IRG

Il y a lieu de savoir que les valeurs qui sont utilisée dans ces deux dernières méthodes sont sous forme de volume, ou quantité du stock en sens large, les écarts sont alors multipliés selon les cas par le une coût unitaire moyen pondéré ou prix unitaire moyen pondéré, ce dernier est calculé par les vérificateurs,

Il y a aussi une autre extra comptable de rejet de comptable qui est plus compliquée appelée la méthode de rectifications des marges, ces deux formules sont les plus utilisées

Conclusion du chapitre II

Dans la pratique, plusieurs erreurs sont souvent commises tant par les agents d'assiette que par les vérificateurs lors de l'exercice de leur mission de contrôle qui se définissent par des erreurs d'application de procédures du contrôle, des erreurs d'application des procédures contradictoires, des erreurs de droit et des erreurs de compulsion des pièces comptables :

En premier lieu, il y a des erreurs application des procédures de contrôle fiscal tel que le nombre d'exercices vérifiés dans le cadre du contrôle formel, que ce soit le contrôle sommaire ou le contrôle sur pièces où les agents d'assiette élargissent d'une manière abusive le champ temporaire de contrôle à quatre exercices, d'autant plus que ces formes de contrôles sont souvent pratiquées d'une manière identique, malgré que le législateur fiscal avait limité les champs d'action de contrôle sommaire par rapport au contrôle sur pièces et le champs du contrôle formel au sens large par rapport au contrôle approfondie;

En deuxième lieu, il est souvent relevé des erreurs dans l'application des procédures contradictoires de redressement applicables à l'issue du contrôle formel ainsi que celles du contrôle approfondi où beaucoup de contrôleurs envoient des demandes de renseignement C2 et des notifications de redressement au sens large non explicites et non motivées des points soulevés telles imposées par les dispositions respectives des articles 19, 20 et 20 bis du code procédures fiscales, mettant les entreprises dans un risque imminent de redressement du moment où il serait difficile de comprendre les points soulevés par les contrôleurs pour pouvoir produire des justifications y afférentes. ;

En troisième lieu, ce sont des erreurs en matière de reconstitution des bases d'imposition des droits rehaussés lors des procédures définitives de redressement où souvent en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les contrôleurs d'assiette et les vérificateurs de comptabilité ne prennent pas en considération le précompte déclaré lors de la constitution des bases de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) rehaussée, c'est ainsi qu'une entreprise ayant un précompte de 300 000 DA et auxquelles les vérificateurs ou agents d'assiette opèrent une régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 200 000 DA sera privé du droit déduction de ce précompte. C'est-à-dire au lieu de ramener le montant du compte à 100 000 Da , l'entreprise serait imposée directement en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au montant de

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

200 000 Da .La même erreur mais avec un degré moindre se produit aussi lors de la reconstitution des base de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ou l'impôt sur le revenu global/ bénéfice professionnel (IRG/BP) des entreprises ayant un déficit qui n'est pas pris en compte par certains contrôleurs ;

En quatrième lieu, ce sont des erreurs en matière d'application du principe de prescription quadriennale où la plupart des agents d'assiette confondent les droits de reprise des droits au comptant avec ceux des impôts annuels directs, comme à titre d'exemple le droit en matière de taxe sur l'activité professionnelle (TAP), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG/Salaire) pour l'année 2012 qui sont en principe prescrit en 2016, donc il en est strictement interdit aux contrôleurs de régulariser une entreprise en matière de ces droits contrairement au droits annuels tels que l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôts sur le revenu globale /bénéfice professionnel (IRG/BP). Ce principe n'est pas respecté pour cause des confusions des règles de prescriptions des droits au comptant avec celles des droits enrôlés par les vérificateurs et les agents d'assiettes.

On peut citer un autre l'exemple qui est celui du bon de livraison qui est une pièce probante justifiant la livraison matérielle d'une marchandise ou d'un bien qui constitue en vertu de l'article 14 alinéa 1 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires comme pièces justifiant la livraison matérielle l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de celles de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) en vertu de l'article 220bis alinéa 1 du code des impôts directs et taxes assimilées pour les activités commerciales et de production de biens, mais les agents d'assiettes et les vérificateurs s'intéressent beaucoup plus aux factures produites en rejetant ces bons. En effet, généralement dans la pratique une entreprise dans le domaine commercial qui respecte des dispositions déclare à titre d'exemple pour décembre 2014 la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à la base des bons de livraison qui justifient leur exigibilité par la livraison matérielle en ce mois, la facture afférente à ce bon de livraison n'est produite qu'en février 2015, l'entreprise risquerait de faire objet de redressement à cause de cette erreur d'appréciation qui sera assimilée à une vente en février non déclaré en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP).

Concernant l'erreur de droit, on note aussi la confusion de certains agents et responsables

CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL

d'assiette des comptes de bilan (l'actif et le passif) et celle des charges, qui sont souvent pris comme des bases de rehaussement en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe sur l'activité professionnelle (TAP), l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu global catégorie des capitaux mobiliers (IRG/RCM).

On note aussi la défaillance en termes d'application des procédures contradictoires de rectification des déclarations applicables aux contrôles formels ainsi qu'au contrôle approfondie lié aux limites du système d'information des services fiscaux qui pénalise souvent les contribuables de bonne moralité fiscale. Et ce à titre d'exemple, par la perception des charges fictives déclarées par le client usant à l'insu de l'administration fiscale des manœuvres de ventes non déclarés son fournisseur qui sera victime de redressement.

En conclusion, les sources du risque fiscal en Algérie sont aussi d'ordre fiscal et d'ordre comptable, situationnelle, de réputation, de sources législatives et source de l'administration fiscale, qu'en est-il des modalités de pratique du management pour faire face à ce risque fis

**CHAPITRE III : LES MODALITES DE
PRATIQUE DU MANAGEMENT DU RISQUE
FISCAL LIE A LA CONFORMITE EN ALGERIE**

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Introduction du Chapitre III

Comme ceci a été précisé antérieurement, la nécessité vitale de faire face aux effets dévastateurs du risque fiscal pour les entreprises a favorisé l'émergence de la pratique à grande échelle du management du risque fiscal, faisant de la gestion fiscale de l'entreprise une discipline autonome de la gestion financière, de l'audit comptable et l'audit juridique, lui permettant ainsi de se forger une légitimité en se dotant de son corpus conceptuel pour s'installer au côté des autres disciplines du management telles que la gestion des ressources humaine, marketing.., suscitant un très grand intérêt des dernières théories de la gouvernance actionnariale des entreprises contemporaines au milieu des années 2000 à nos jours.

En effet, selon Chadefaux : <<La gestion fiscale de l'entreprise s'est développée depuis près d'un quart de siècle dans un premier temps sur l'axe de la régularité fiscale et de la mesure du risque fiscal encouru par l'entreprise, puis dans un deuxième temps, autour de la notion d'optimisation fiscale, par le biais notamment de l'évaluation des choix fiscaux de l'entreprise. Aidée par ses conseils, l'entreprise s'est ainsi dotée peu à peu d'instruments lui permettant de mesurer la qualité de sa gestion fiscale, gestion fiscale ...>>¹¹⁴

En pratique, la gestion fiscale des entreprises existe sous forme de fonction et structure organisationnelle des grandes entreprises, pilotée par des taxemangers et auditeurs fiscaux. Elle existe aussi comme une profession libérale des conseillers fiscaux et un domaine d'activité stratégique dans l'industrie de du consulting pratiqué par les grandes multinationales telles que KPMG, ERNEST & YOUNG.

L'une de ses fonctions, c'est la gestion du risque fiscale involontaire lié à la conformité.

Du point de vue de la littérature managériale française, il n'existe pas un terme exhaustif

¹¹⁴ CHADEFAUX Martial, Performance fiscale de l'entreprise, *revue du droit* 27 Juillet 2006 - n° 30-35

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

exprimant le processus du management du risque fiscal de l'entreprise.

Selon Chadefaux, l'audit fiscal qui est la première notion utilisée pour désigner le processus de gestion en question, même si elle est considérée par certains auteurs qui lui étaient hostiles durant les années soixante (70) comme branche de la gestion financière, d'autres par contre considèrent que cette pratique managériale autonome faisait partie de la gestion du risque l'entreprise et enfin les auteurs contemporains la considère comme pratique de la gestion fiscale de l'entreprise qui est une fonction de l'entreprise.

Cependant, en Algérie, les praticiens ont tendance à employer le terme traditionnel audit fiscal pour désigner le processus de gestion du risque fiscal lié à la conformité. Contrairement nos voisins marocains où la recherche universitaire en la matière a pris une grande avancée et tentent d'appréhender cette pratique comme une sorte d'ingénierie fiscale du moment où les démarches qui consistent à faire une sorte de simulation d'un scénario de contrôle, de redressement, de rehaussement en vue d'appréhender le risque sont analogues à celles de l'ingénierie financière.

En Algérie << l'audit fiscal >> au sens large se présente d'une manière générale comme un processus managérial qui a pour rôle de faire un examen de la situation fiscale d'une entreprise, de lui permettre d'une part d'apprécier les risques fiscaux latents, amortir leurs chocs dévastateurs et d'autres part s'offrir des opportunités provenant de son environnement fiscal de construire des avantages concurrentiels à travers des outils d'élaboration des stratégies d'optimisation fiscale, et accompagner les entreprise dans les litiges fiscaux avec l'administration fiscale.

L'audit du risque fiscal latent représente un processus managérial qui consiste à faire une analyse poste déclarative et critique de l'entreprise dans son ensemble s'il y a lieu, pouvant s'étendre vers sa situation fiscale, financière, situation comptable et son activité (sur le plan stratégique fonctionnel, opérationnel et organisationnel); et ce, afin d'identifier l'incidence fiscale effective de l'ensembles des opérations sur sa survie et sa performance future.

Cependant, il existe des multitudes de pratiques de la gestion des risques fiscaux latents, conçues par des conseillers fiscaux, auditeurs et taxemangers, comptables et financiers

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

connaisseurs de la fiscalité

La finalité de ces techniques est de déceler le risque fiscal latent et mesurer son impact sur la survie et la performance de l'entreprise en anticipant des éventuelles procédures de contrôle, de redressement et de majoration qui sont effectuées par l'administration fiscale et en identifiant son origine du risque. <<l'audit fiscal>> permet d'évaluer la capacité de l'entreprise gérer le risque fiscal lié à la conformité face aux multiples enjeux stratégiques, concurrentiels, les enjeux managériaux, les enjeux de survie.

Les praticiens de <<l'audit fiscal>> en Algérie se sont inspirés de la pensée de l'école française, le savoir-faire des conseillers fiscaux qui sont pour la plupart des retraités de l'administration fiscale, du savoir-faire des compagnies d'audit de renommée mondiale installées en Algérie tel que KPMG, Ernest & Young etc.

En effet, dans le monde des affaires, l'audit fiscal comme l'appelle les praticiens en Algérie, est devenu depuis quelques dizaines d'années un outil indispensable pour l'entreprise et sa prise de décision stratégique.

Pour répondre à ce besoin, des métiers professionnels sont apparus tels que l'auditeur fiscal et le taxemanager ainsi qu'un domaine d'activité stratégique de plusieurs compagnies d'audit et de consulting de renommée mondiale.

De ce fait, Pour mieux comprendre l'impact du management du risque fiscal à gérer le risque à travers ce qui est appelé en Algérie comme audit fiscal, nous allons scinder notre étude en quatre sections :

En premier lieu, Nous allons tenter d'identifier les origines de ce précédent managérial et les théories managériales contemporaines qui lui sont consacrées.

En deuxième lieu, nous allons essayer d'identifier les éléments constitutifs d'une mission de management du risque fiscal en Algérie dite une mission d'audit fiscal.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

En troisième nous tenterons d'une manière générale faire un décryptage des pratiques courantes de l'audit sommaire comme outil de management du risque lié à la conformité émanant d'un contrôle formel dans un cadre Algérie.

Enfin, nous tenterons de décrire les modalités de pratique de de l'audit Approfondie comme outil de management du risque lié à la conformité émanant d'une vérification de comptabilité et ponctuelle.

Section 1 : Cadre théorique sur management du risque fiscal

Le management du risque fiscal trouve ses origines dans la naissance de la pratique de l'audit fiscal, il est défini pour la première dans la littérature française par Chadefaux durant les années quatre-vingt.

C'était dans un contexte historique où les auteurs anglo-saxon en sciences de gestion se sont emparé de la notion pour en faire une sorte de discipline du management, pour ensuite élargir durant la fin du vingtième (20^{ème}) siècle sciences à nos jours des concepts et des théories managériaux sur le processus lui-même, telles que la théorie des jeux, théorie de la responsabilité sociale de l'entreprise et la théorie de la gouvernance actionnariale contemporaine, l'internalisation et l'externalisation de la fonction fiscale de l'entreprise etc., passant d'une simple notion d'audit fiscal à une notion de gestion fiscale de l'entreprise, voir même la gouvernance fiscale, et ce dans un contexte développement de la notion en tant que fonction de l'entreprise et secteur d'activité de l'industrie du consulting.

Les études de Chadefaux sont sous une thèse d'État en sciences de gestion portant sur l'audit fiscal, Puis parue comme livre 1987, qui était effectuée dans un contexte où l'audit fiscal était en France en pleine apparition et il n'existait pas encore autant que fonction et métiers affirmés à grand d'échelle comme aujourd'hui.

Avec l'évolution des pratiques du management du risque fiscal, beaucoup de notions sont apparues pour tenter d'expliquer avec exactitude le précédé managérial en question qui consiste

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

à gérer le risque fiscal lié la conformité en essayant de faire une simulation des scénarios des diverses formes de contrôle, de régularisation de l'administration fiscale. Même Chadefaux a décrit l'audit fiscal orienté vers la gestion du risque lié à la conformité comme une sorte de contrôle fiscal de l'administration simulé par l'entreprise.

Actuellement la théorie de l'agence s'intéresse à la relation entre des mécanismes de la gouvernance et le risque fiscal.

Pour tenter de cerner un cadre conceptuel de la notion en question nous allons présenter en premier lieu ses origines en s'inspirant des études Chadefaux.

Deuxièmement, nous tenterons d'exposer le repère théorique contemporain de la gestion du risque fiscale tel enseigné d'une manière standard dans certaines universités en dehors de notre pays.

Enfin, nous présenterons le postulat des théories de la gouvernance de l'entreprise sur le risque fiscal.

1. Audit fiscal comme première notion désignant le processus du management du risque fiscal

Selon Chadefaux, L'audit fiscal est la première notion qui a été utilisée pour désigner le processus du management du risque fiscal.

Il résulte d'un long processus d'évolution de l'audit tant que notion théorique que pratique et de son extension vers les autres disciplines à l'instar de la fiscalité, conjugué aux besoins des parties prenantes des entreprises d'avoir un dispositif de gestion et de contrôle au sein de leurs organismes dédiés à l'appréciation du risque fiscal et son impact sur l'entité en question.

L'audit fiscal a émergé dans un contexte de l'extension de l'audit vers les autres disciplines, le passage de la notion du l'audit de l'irrégularité à l'audit du risque fiscal et l'autonomie de

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

l'audit fiscal de l'audit juridique et l'audit comptable.

Nous allons à cet effet, tenter de comprendre les origines de l'apparition de l'audit en s'inspirant des travaux de Chadefaux, et ce par la prestation en premier lieu de la définition du concept d'audit, puis en deuxième lieu nous présenterons succinctement les différentes formes d'extension de l'audit et enfin les éléments favorisant l'apparition de l'audit fiscal.

1.1. Définition et origines de l'audit

L'audit est une notion et pratique très ancienne, pour beaucoup elle remonte à la préhistoire, elle a connu un développement durant la fin du 19^{ème} siècle et le début 20^{ème} grâce à la révolution industrielle, puis la notion a pris de l'ampleur pour se détacher du cadre légal obligatoire au cadre facultatif devenant pour certains comme fonction interne. Selon Chadefaux Le terme audit vient du latin, il vient du verbe audire écouter, supin auditum, qui a donné audire en français auditer celui qui écoute.

Selon certains, les termes audit et audire ont fait leur apparition dès le troisième siècle avant Jésus-Christ chez les Romains. Les gouvernements romains procédaient en effet à la nomination des fonctionnaires du trésor, auxquels incombait la mission de contrôler la comptabilité des provinces Romaines, puis l'auditeur rendait ses comptes oralement dans une assemblée d'auditeurs ce qui approuvait les comptes étaient ceux qui écoutaient.

Le terme audit a pris une autre signification, il désigne selon Larousse une personne qui écoute un discours ou une mission radiophonique, un cours >>. Le dictionnaire nous précise qu'en droit l'auditeur désigne un magistrat chargé de préparer ce qui sera présenté à ses supérieurs dans certaines juridictions (conseil d'Etat, cours des comptes), quant à l'auditeur de justice il désigne un futur magistrat.

Dans l'ensemble le terme audit est très peu défini dans les ouvrages généraux repris par Larousse sous l'influence de son usage anglo-saxon qu'il définissait comme une sorte de contrôle des comptes.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

le dictionnaire Larousse, se référençait à internal auditeur en définissant l'audit comme procédure de contrôle des objectifs des entreprises. Le Robert a publié en 1970 une notion d'audit qui désignait la révision du contrôle de comptabilité et de gestion.

Quant à Encyclopédia

Universalis le mot audit est « est un travail qui permet d'évaluer les procédures comptables administratives ou autres en vigueur dans une entreprise afin de garantir à un ou plusieurs groupes concernés représente un personnel, tire (banques, organismes publics), la régularité et la sincérité des informations mises à leurs dispositions et relatives à la marche de l'entreprise. Toutefois Chadefaux distingue entre la notion d'audit les notions voisines en l'occurrence la notion du contrôle, la notion du conseil et la notion de révision

1.1.1. Distinction entre la notion de l'audit et la notion du contrôle

En faisant une analogie avec la théorie d'ensemble, Chadefaux considérait qu'une mission d'audit au sens large englobe celle du contrôle, et s'ajoute à son aspect une sorte de recommandations qui constituent une sorte de prescriptions curatives et préventives à un risque.

1.1.2. Distinction entre le conseil et l'audit

Selon Chadefaux, il y a une grande similitude entre le conseil et l'audit, on peut retrouver la seconde notion dans le premier sauf que le conseil débouche par des recommandations facultatives contrairement à celle de l'audit qui revêtent un aspect vital pour l'entreprise auditée dont leurs transgressions l'exposeraient à un risque dévastateur par sa survie.

1.1.3. La distinction entre l'audit et la notion de révision

Chadefaux renvoie dans le cadre d'analyse de la comparaison entre la notion d'audit et celle de révision vers les démarches de déroulement d'une mission d'audit comptable qui consiste à effectuer une sorte de révision de la régularité et de la sincérité des comptes, c'est-à-dire la révision est incluse dans les démarches l'audit.

L'audit a connu des mutations exponentielles durant le vingtième (20^{em}) siècles qui sont impulsées par la révolution industrielle, les différentes phases évolutives de la mondialisation, le développement de la réflexion stratégique à travers plusieurs écoles de pensée selon

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Mintzberg et le développement de la gouvernance de l'entreprise passant de l'entreprise en passe de la firme managériale à la firme actionnariale.

Ces mutations de l'audit que Chadeaux avait qualifiées de triomphe d'audit se sont manifestées en plusieurs formes de son extension qui se sont traduites en conséquence par l'apparition de l'audit fiscal.

1.2. Extension de l'audit et apparition de l'audit fiscal

En effet, durant la fin du dix-neuvième le début vingtième siècle, l'audit existait en une simple forme juridique, il était axé sur une seule discipline qui était la comptabilité, imposée par les pouvoirs publics aux entreprises, mais l'évolution de l'environnement des entreprises qui se traduit par la complexification des informations stratégiques ont favorisé l'extension de l'audit.

En effet, le besoin vital de traitement d'information pour les entreprises exige une rigueur d'analyse et de contrôle rendant le développement de l'audit et de son extension indispensable.

Selon Chadeaux trois formes d'extension de l'audit se sont produites et contribuées dans la foulée à la naissance de l'audit fiscal et qui sont :

De l'audit légal à l'audit contractuel ;

De l'audit externe à l'audit interne ;

De l'audit comptable à l'audit multidisciplinaire.

1.2.1. De l'audit légal à l'audit contractuel

L'élargissement des entreprises qui s'est traduit par la complexification des informations financière qui génèrait souvent une incertitude en termes de son interprétation a favorisé besoin croissant de la mise en place d'un mécanisme qui consiste à évaluer et optimiser la fonction de traitement d'information, c'est à partir de là où l'audit est passé d'une fonction légale à une fonction contractuelle.

Il est devenu une profession libérale incontournable des experts-comptables et un domaine d'activité stratégique dans l'industrie du consulting.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Toutefois l'audit contractuel génère des coûts très onéreux et ne peut être accessible par les petites moyennes entreprises, il est alors apparu une autre forme d'audit qui est l'audit interne.

1.2.2. De l'audit externe à l'audit interne

Le développement du système de contrôle interne de l'entreprise conjugué aux besoins de son optimisation, ainsi que le besoin d'optimiser le système d'information ont été à l'origine de l'apparition de l'audit interne, et ce, pour faire face aux volumes incontournables des informations comptables et aux risques d'erreur d'interprétation des informations émanant de l'environnement interne et externe de l'entreprise.

Mais ce besoin d'optimisation du système d'information et de système de contrôle ne se limitait pas uniquement au domaine comptable, il s'étalait sur le domaine stratégique et fonctionnel de l'entreprise, à l'instar du marketing, ressources humaines, etc.

Ceci aussi a donné lieu à l'extension de l'audit vers l'autre discipline.

1.2.3. De l'audit comptable à l'audit multidisciplinaire

L'audit s'est étendu vers les autres disciplines et fonctions de l'entreprise telles que et les fonctions du marketing, fonction production etc.

En effet, durant la deuxième moitié du vingtième siècle, on a commencé à parler d'audit marketing, l'audit stratégique, l'audit des ressources humaines l'audit de qualité, l'audit managérial.

Il est aussi un mécanisme de contrôle des actionnaires propriété d'entreprise de la performance managériale de l'entreprise, dans la foulée la fiscalité a été aussi la cible de cette extension de l'audit.

1.2.4. Les éléments favorisant l'apparition de l'audit fiscal

Selon CHADEFAX, en plus d'être l'une des cibles privilégiées de l'extension de l'audit,

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

plusieurs éléments ont favorisé de l'apparition de l'audit fiscal.

Les premiers éléments sont liés à la complexité de la matière fiscale : CHADEFEAUX soulignait l'importance de la fiscalité sur la vie des entreprises et mettant en exergue les obligations de l'entreprise en tant que collectrice d'impôts, le risque d'erreur qu'elle peut commettre lors de l'accomplissement de ses obligations fiscales qui l'exposerait aux redressements qui mettent en péril sa survie.

En deuxième lieu, la complexité de l'information fiscale qui génère un besoin de mettre en place un des mécanismes managériaux efficaces pour son décryptage, ce besoin est plus ressenti chez les parties prenantes réelles et potentielles de l'entreprise qui sont appelés comme prescripteurs d'audit et ce, dans un contexte de développement la gouvernance de la firme actionnariale.

En troisième lieu, CHADEFEAUX mît l'accent sur la tendance de ces parties prenantes à apprécier le risque fiscal, en passant de la notion de la simple notion juridique l'audit de la régularité à la notion managériale de l'audit fiscal. Il continua son résonnement par la définition du risque fiscal comme triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l'administration fiscale et présenta les différentes procédures de contrôle fiscale et régularisation en France durant les années soixante dix

En quatrième lieu, il mît l'accent sur une autre fonction de l'audit qui est la tendance à apprécier la performance fiscale, qui consiste à évaluer la capacité à élaborer des stratégies fiscales optimales qui permettent de réaliser des économies d'impôts.

Et enfin, CHADEFEAUX insista longuement sur L'autonomie de l'audit fiscal de l'audit comptable du fait des règles de distorsion entre la fiscalité la comptabilité.

Toutefois CHADEFEAUX mît en relief les principaux critiques des auteurs à la nouvelle notion d'audit dès son apparition. L'une point essentiel est lié selon lui à la multiplication de l'audit et de son extension vers les autres disciplines qui s'est traduit par une multiplicité de pratiques de

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

contrôles qui dérogeait du principe traditionnel de la nation d'audit.

Durant les années Quatre-vingt-dix (90) à nos jours, les pratiques du management du risque fiscal se développaient de plus en plus, entraînant l'orientation des notions et des théories managériales vers la fiscalité, à l'instar la théorie des jeux, la théorie de l'agence, théorie de la gouvernance partenariale, les notions de d'externalisation et d'internalisation de la fonction fiscale etc.

Quelles sont les principaux repères théoriques du phénomène du management du risque fiscal ?

Quels sont les principaux postulats des théories contemporaines de la gouvernance actionnariale et des gouvernances partenariales des entreprises.

2. Les repères théoriques du phénomène du management des risques fiscaux

➤ « Garbage in, Garbage out » « Déchets à l'entrée, déchets à la sortie »

Il s'agit d'une hypothèse générale en matière de contrôle interne, de gestion du risque, de comptabilité et de système d'information qui postule que si les données de base ne sont pas saines et parfaitement contrôlées, vous obtiendrez probablement un mauvais produit. C'est ainsi que l'on ne peut avoir de certitude quant à la qualité du produit qu'en s'assurant et qu'en sécurisant la qualité des éléments à partir desquels il est établi.

➤ Le risque fiscal est moins bien gérable quand il est géré après coup

C'est parce que le contrôle fiscal intervient après coup « after fact » que l'on peut craindre ses découvertes qu'on n'a pas su gérer de façon proactive. Or, si tout est géré et maîtrisé au préalable et de façon proactive, le risque de l'après coup est mieux maîtrisé. Il est établi que la fonction fiscale et comptable de l'entreprise gère de façon active 25% du risque fiscal. Les 75% restantes sont gérées dans les autres services opérationnels et administratifs de l'entreprise ; les fonctions fiscales et comptables ne les gèrent qu'après coup et s'exposent au risque de subir l'action des services qui en sont responsables.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Généralement, la maîtrise des risques générés par les autres services constitue le plus grand défi de la gestion du risque fiscal de l'entreprise.

➤ Perception du risque et gestion proactive du risque fiscal

Le risque n'est pris en considération que lorsqu'il est perçu. Plus l'acuité de perception du risque est forte, plus l'individu ou l'entreprise est capable de le gérer de façon proactive.

Il convient, pour ce faire, de développer ses aptitudes d'identification des événements inducteurs et des situations inductrices des risques. L'accumulation d'expérience est importante dans ce domaine. Mais les personnes les plus intelligentes sauront surtout profiter de l'expérience des autres.

La perception du risque affecte les comportements. La plupart des sinistres sont dus à des risques qui se sont développés, sous nos yeux, sans être perçus ou sans que leur menace ne soit perçue à sa vraie dimension. Dès que la menace est perçue, le risque oblige à prendre des mesures de sorte qu'il est possible d'affirmer que l'ampleur de la réaction (moyens réservés et mesures décidées) dépend plus de la gravité perçue du risque que de sa gravité objective. Plus un comptable développe le sens du risque, plus son acuité de vision du risque est percutante, plus son travail et ses conclusions sont fiables et sécurisés et sa gestion du risque proactive et efficace.

➤ Le piège de l'accoutumance au risque

Lorsqu'un risque, bien que perçu, est pris volontairement ou négligé, et qu'on s'est jusque-là tiré d'affaire, notre perception de ce risque faiblit avec le temps. Or, la probabilité qu'il se réalise est à chaque nouvelle exposition, plus forte que la fois précédente à laquelle on a échappé. Autrement dit, la fréquence du risque et sa persistance dans le temps augmentent la probabilité de sa réalisation.

➤ L'audit fiscal à blanc

L'audit fiscal à blanc est un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer. Bien que nécessairement différent de contrôle fiscal, l'audit fiscal à blanc permet de se préparer au mieux aux contrôle fiscaux. Le démarrage d'une mission d'assistance comptable est généralement précédé par un audit fiscal à blanc. L'audit fiscal aussi, couramment, des dues diligences qui précèdent l'acquisition d'une entreprise avec pour principal objectif l'estimation du risque fiscal à prendre en compte dans les négociations.

L'audit fiscal à blanc vise deux objectifs complémentaires :

- L'audit de compliance ou de conformité qui permet de s'assurer du respect par l'entreprise de la réglementation fiscale applicable ;
- L'audit d'opportunité qui permet de s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que l'entreprise audité a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale.

➤ Rester éveillé (stay awake)

La matière fiscale est en perpétuel mouvement. Les personnes chargées de la fiscalité doivent mettre à jour leurs connaissances continuellement et bénéficier de dispositifs de veille fiscale permettant de suivre, rapidement et en temps opportun, l'évolution de la législation, de la réglementation, de la doctrine et des pratiques administratives et d'en informer l'ensemble des personnes impliquées dans la gestion fiscale de l'entreprise.

➤ La supériorité des approches collaboratives

C'est parce que la matière fiscale est diffuse dans l'entreprise et que l'administration fiscale est l'autorité de contrôle et de validation des pratiques fiscales de l'entreprise qu'il convient d'observer une double approche collaborative :

- La première en interne basée sur une communication, une collaboration et une assistance mutuelle des différentes personnes impliquées par la gestion fiscale de l'entreprise ;
- La deuxième en externe basée sur une communication de qualité et le développement d'excellentes relations avec l'administration fiscale, la prise en compte de sa doctrine et de ses pratiques ainsi que la construction d'un réseau de consultation et de concertation.

Enfin, il est établi que la capacité de résolution des problèmes est toujours supérieure

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

lorsqu'elle résulte d'un processus coopératif et interdisciplinaire.

➤ **Importance du principe « Tone at the top »**

Le ton donné par la direction et son exemplarité sont déterminants dans le domaine de la gestion du risque et du contrôle interne.

Le ton donné par la direction a une incidence importante en ce qui concerne notamment :

- La façon d'assumer ses obligations fiscales, la surveillance et la gestion des risques fiscaux,
- Les attitudes et les décisions à l'égard des questions fiscales et comptables,
- L'importance accordée à l'atteinte des objectifs

➤ **L'échelle de maturité de la gestion du risque fiscal**

L'échelle de maturité de la gestion du risque fiscal est composée de six niveaux :

- Niveau 0, Gestion inexistante : L'entreprise n'est même pas consciente qu'il y a un risque fiscal à gérer, positif ou négatif.

- Niveau 1, Gestion initialisée : L'entreprise a conscience qu'il y a un risque fiscal (positif ou négatif) qu'elle gère de façon réactive et improvisée au gré des personnes.

- Niveau 2, Gestion non formalisée : Le processus de gestion est conçu et transmissible mais reste non formalisé. Bien que l'ensemble des personnes impliquées par la fiscalité utilisent des procédures qui contribuent à la gestion du risque fiscal, il n'y a pas de formation organisée, ni de procédures écrites (manuel de gestion des risques). La responsabilité est laissée à l'individu dont le comportement peut échapper à la correction par le système.

- Niveau 3, Processus standardisé : Les procédures de gestion des risques sont définies, documentées et communiquées par une formation structurée. Toutefois, peu de contrôle permet de constater et corriger les déviations. Le système reste standard et innove peu.

- Niveau 4, Processus maîtrisé : il est possible de constater et de mesurer la conformité des pratiques au système conçu et formalisé et d'agir lorsque les processus ne fonctionnent pas correctement. Les processus s'améliorent continuellement en s'inspirant des meilleures pratiques. Le système développe de façon efficace des autocontrôles et tend vers l'optimisation.

- Niveau 5, Processus optimisé : Les processus ont atteint le niveau des meilleures

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

pratiques suite à une dynamique d'amélioration constante. L'optimisation et la planification fiscales sont globales et s'exercent dans le strict respect des critères de compliance. Le système est gouverné par une logique d'amélioration continue, de développement et d'utilisation de compétences élevées et intègres.

Les entreprises se situent à des niveaux différents dans l'échelle de maturité de gestion du risque fiscal. Il est important de se situer par rapport à cette échelle dans un premier temps, se fixer des objectifs et se donner les moyens pour s'élever aux niveaux supérieurs, ensuite.

➤ Remontée de l'information et documentation des anomalies

La remontée de l'information en temps opportun est un facteur important de gestion du risque fiscal. Les responsables doivent être mis au courant des événements et risques dès leur apparition ou découverte selon une politique et des procédures sécurisées de remontée de l'information (Whistle-blowing policy).

Une bonne pratique pour la gestion des risques consiste à tenir un registre des anomalies pour les étudier, en comprendre les causes et y remédier.

➤ Le risque de conjonction malencontreuse de circonstances

L'impact d'un risque qu'on appréhendait est toujours plus grave quand il se réalise à un mauvais moment.

De nombreux événements sont interdépendants, de sorte qu'un événement non pris en charge ou négligé, peut en déclencher un autre (par exemple, une simple demande d'information de l'administration fiscale traitée avec négligence peut évoluer vers des investigations plus avancées).

La conjonction de risques dans des circonstances difficiles et le déclenchement d'une cascade d'événements peuvent rendre la situation plus difficile à gérer. En appréciant un événement, il faut mettre en perspective ses ramifications possibles. Assez souvent, l'impact des risques est plus grave quand il se déclenche dans de mauvaises circonstances.

Les plus grands sinistres sont souvent le produit d'une conjonction malencontreuse de circonstances.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

➤ La gestion du risque fiscal et l'étape du cycle de vie de l'entreprise

Les risques fiscaux ne sont pas les mêmes selon l'étape du cycle de vie de l'entreprise.

Le cycle de vie d'une entreprise peut être présenté en cinq phases :

Prospection démarrage, croissance rapide, la maturité, la transformation ou transmission et le déclin.

❖ Prospection démarrage

Cette phase est généralement caractérisée par la limitation des ressources et la priorité donnée aux considérations opérationnelles sur les problèmes de gestion y compris fiscaux, ce qui favorise le risque de non saisie d'opportunités fiscales et de défaillances fiscales.

❖ Une croissance rapide

L'entreprise est confrontée à divers problèmes dont la résolution exige beaucoup de temps et de ressources. Si l'entreprise n'a pas été bien préparée à cette phase, les préoccupations des dirigeants risquent de s'exercer au détriment des problèmes d'organisation, de contrôle interne et de gestion fiscale. Cela risque de favoriser un environnement favorable à la défaillance et au développement des risques non gérés.

❖ La maturité

C'est la période la plus propice à la gestion des risques fiscaux : la direction tente souvent d'améliorer son confort par des bonnes pratiques de gestion des risques, de simplifier et d'intégrer sa structure de gestion et de rationaliser les processus.

L'entreprise s'expose, néanmoins, à la menace bureaucratique qui procure une fausse impression de performance et de quiétude.

❖ Transformation ou transmission

Lorsque la croissance se stabilise et que la loyauté des clients décroît, l'entreprise soit fait peau neuve pour retrouver une nouvelle courbe de croissance, soit poursuit son déclin. Comme la pénétration de nouveaux marchés exige souvent des compétences et des habilités entrepreneuriales considérables, un grand nombre d'organisations arrivées à maturité, réalisent leur transformation ou leur transmission en recourant à la coentreprise, à de nouveaux

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

investisseurs (acquéreurs) et à des partenariats stratégiques.

La transformation ou la transmission font naître des risques fiscaux spécifiques qui doivent être bien compris et gérés de façon proactive.

❖ Le déclin

À cette étape, l'entreprise dont le chiffre d'affaire et les bénéfices chutent et dont les flux de trésorerie sont négatifs, comprime souvent son effectif et ses programmes afin de tenter de renouer avec la rentabilité et les rentrées de fonds, ainsi que de rassurer les parties prenantes. L'exposition au risque fiscal dû à la négligence dans cette phase est élevée, ce qui, à son tour peut rendre la reprise plus difficile.

Les impôts représentent un facteur de coût et un facteur de risque qui pèsent sur l'efficacité globale d'une entreprise. Avec un taux de pression élevé pour les entreprises de l'économie structurée, les impôts viennent, pour beaucoup d'entreprises, au troisième rang des décaissements après les fournisseurs et le personnel, voire même au deuxième rang des décaissements juste après les fournisseurs de matières et de marchandises ou le personnel pour certaines activités.

L'information sur le volume réel des impôts décaissés est occultée par les méthodes de présentation comptable dans l'état de flux de trésorerie puisque de nombreuses impositions sont noyées dans les postes de rattachement. Par exemple, les retenues à la source sur salaires et les cotisations sociales sont présentées avec les décaissements au titre du personnel.

La mise en place d'une gestion du risque fiscal et d'un contrôle interne fondé sur une approche par les risques est un investissement, certes important, mais probablement sans commune mesure avec le retour sur investissement. Dans son témoignage sur l'importance de la gestion du risque fiscal présenté dans le cadre de l'enquête annuelle d'Ernest & Young France « Radiographie de la fonction fiscale en entreprise (2005) », Frédéric Rock, Directeur fiscal chez Air France, déclare : « un risque fiscal non encadré altère la viabilité d'une opération, la fiscalité est plus flexible si elle est anticipée et la maîtrise fiscale peut être porteuse de solutions

efficaces »¹¹⁵

3. Postulat théoriques et évidence pratique de la relation entre la gouvernance de l'entreprise et le risque fiscal lié à la conformité

Mouna Guedrib Ben Abderrahmen qui avait soutenu en 2013 sa thèse d'Etat en sciences de gestion portant sur l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal avait évoqué dans la troisième partie de son chapitre deux le rapport qui existait entre la gouvernance de l'entreprise et le risque fiscal, en affirmant que depuis des années 2000 à nos jours que les théoriciens de la gouvernance de l'entreprise ont transposé leurs études vers la gestion du risque fiscal.

L'auteur a exposé son étude en trois parties et qui sont : Le rapport entre la gouvernance actionnaire de l'entreprise et le risque fiscal Explication théorique ; Le rapport entre la gouvernance actionnariale et le risque fiscal évidence pratique et le rapport entre la gouvernance patronale et le risque fiscal.

3.1. Le rapport en la gouvernance actionnaire de l'entreprise et le risque fiscal : Explication théorique

L'auteure de la thèse en question a précisé que beaucoup de théoriciens en sciences de gestion ont mis en évidence la relation qui existe entre la gouvernance actionnariale de l'entreprise et le risque fiscal, en affirmant que ces auteurs ont signalé que le risque fiscal pourrait générer un problème de gouvernance qui nécessite une mise en place un système de contrôle. Elle a ensuite cité d'une manière successive le postulat de chacun d'entre eux :

En premier lieu, Desai et Dharmapala ont signalé en 2008 que c'était la séparation entre le propriétaire et les dirigeant qui est à l'origine du problème de gouvernance lié à l'impôt du fait que la nature incomplète du contrat crée des opportuniste managérial, Schön ajoute que « contrairement à la situation du contribuable individuel, les aspects différents de la vie fiscale ne sont pas concentrés dans la main d'une seule personne. Tandis qu'une personne physique doit payer des impôts sur son propre revenu et sa richesse, doit déposer sa propre déclaration

¹¹⁵ <https://fr.slideshare.net/bouchraelabbadi/les-risques-fiscaux>

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

fiscale et doit payer sa propre part d'impôts, dans le contexte de l'entreprise, les responsabilités sont dispersées, menant ainsi à un comportement opportuniste, à des conflits principalement, au problème de l'aléa moral... ».

En deuxième lieu, l'auteur met en évidence le postulat de Desai et Dharmapala en 2006 qui précisent que la volonté des dirigeants de créer de la rente à travers des décisions de planifications risquées, qui demandent de la complexité et de l'obscurcissement pour éviter sa détection. Ceci entre dans le cadre de l'opportunisme managérial, l'analyse de ce processus entraîne un coût d'agence.

En troisième lieu, l'auteur avait cité que ces mêmes auteurs ont précisé en 2006 qu'une planification risquée crée une sorte d'accumulation de rente au profit dirigeants, qui génère un conflit au sein de l'organisation entre les actionnaire et les managers, dont leurs correction entraîne un coût d'agence ceci génère selon (Chen et All ; Lanis et Richardson,; Armstrong et All) trois sorte de coût :

- ✓ Le première est lié à l'effort consentis par les dirigeants lors de leur mission de planifications ;
- ✓ Le deuxième est celui lié au pouvoir discrétionnaire des dirigeants.
- ✓ Et le troisième est lié aux coûts liés aux redressements fiscaux en cas de contrôle de l'admiration fiscale et ce, à cause de ses stratégies agressives.

En quatrième elle a signalé que certains dirigeants peuvent augmenter le résultat comptable de l'entreprise afin de bénéficier de la rente, ceci entraîne une taxation supplémentaire de l'entreprise et coût additionnel.

En conclusion, selon la théorie de l'agence contemporaine applicable à la gouvernance actionnariale de l'entreprise, l'opportunisme des dirigeants de l'entreprises, la nature incomplète des contrats entre ses dirigeants et les actionnaires, la nature distincte d'imposition des agents de l'entreprise ont un lien direct avec le risque fiscal.

Ce dernier, génère des problèmes de gouvernance des entreprises, des conflits entre agents et

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

principal, nécessitant une mise en place des mécanismes de contrôle sous forme de processus de management du risque lié à la conformité, dont le coût constitue le coût d'agence.

3.2. Le rapport entre la gouvernance actionnariale et le risque fiscal évidence pratique

Selon l'auteur, Sur le plan empirique des études récentes ont essayé d'examiner le lien entre le risque fiscal et le système de gouvernance des entreprises et reposent dans ce cadre sur divers mécanismes de contrôle : le conseil d'administration, la structure de propriété, le système de rémunération des dirigeants et l'auditeur externe. Ces études ont été toutes menées dans le contexte anglo-saxon et se sont fondées sur la théorie de l'agence.

La première études a été menée aux Etats Unis par durant période préOXE , où les auteurs essayaient de déterminer le lien entre la non-conformité qui généré de redressent fiscaux et les spécificités des entreprises caractéristiques des entreprises telles que la taille, le secteur d'activité, le statut de cotation, l'internationalisation et le système de gouvernance.

Ils supposent que les entreprises qui disposent d'un bon système de gouvernance sont moins susceptibles de prendre des positions fiscales agressives et de ce fait elles subissent moins de redressements fiscaux. Les auteurs n'ont pas trouvé de lien significatif entre l'indice de Gompers et al. (2003), utilisé pour mesurer la qualité de la gouvernance, du fait du contexte de l'étude qui se déroulait dans la période Préoxe.

En deuxième lieu il y a l'étude, Desai et Dharmapala (2006), Armstrong et al. (2012) et Rego et Wilson (2012) de ego et Wilson (2012) ont aussi examiné si la relation entre la rémunération incitative et la planification fiscale risquée,

- Desai et Dharmapala (2006) supposent, dans leur modèle, que le lien entre la rémunération incitative des dirigeants et le 'tax sheltering' dépend des caractéristiques du système de gouvernance des entreprises, leurs études ont été mené sur un échantillon d'entreprises américaines (plus de 900 entreprises sur la période 1993-2001), ayant un faible système de gouvernance et pour lesquelles l'opportunisme managérial est en mesure d'être le facteur le plus important. Ces derniers montrent que plus les

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

rénovations augmentent le risque fiscal diminue.

- Des entreprises montrent que leurs les rémunérations liées au capital et la planification fiscale risquée varie selon la force du système de gouvernance des entreprises. Les auteurs s'appuient sur le constat théorique de Desai et Dharmapala (2006) qui postule que la planification fiscale et l'extraction de rentes sont des 27 La planification fiscale risquée ou « Tax shelters » en anglais signifie l'ensemble des transactions réelles ayant pour but exclusif la réduction de l'impôt) : Fondement théorique de la recherche 131 activités complémentaires au niveau des entreprises faiblement gouvernées. Rego et Wilson (2012) supposent que cette complémentarité soulève la notion d'enracinement des dirigeants.

En troisième l'auteur présente (Chen et al. 2010, Deslandes et Landry, 2011) qui étudient l'impact de la structure de propriété sur la planification fiscale risquée des entreprises elle a évoqué des études menées sur Chen et al. 1500 entreprises américaines pour la période 1996-2000, qui ont ressortie les coûts des conflits sont gérés par les membres de la famille fondatrice. Les entreprises familiales sont caractérisées par le conflit d'agence entre les actionnaires majoritaires et les actionnaires minoritaires. Selon Chen et al. (2010), les bénéfices et les coûts d'agressivité fiscale sont plus élevés pour les entreprises familiales. En effet, étant donné que la famille détient un pourcentage substantiel du capital. La planification fiscale est mesurée par deux variables. La première variable représente le solde du bénéfice fiscal incertain divisé par la moyenne des actifs totaux au cours de la période d'étude. La deuxième variable est le taux effectif d'imposition. : Fondement théorique de la recherche de la société, elle bénéficie davantage des économies d'impôt ou de l'extraction de rente qui peut résulter des activités d'agressivité fiscale. Les coûts de la conduite d'une planification fiscale sont aussi plus importants pour les entreprises familiales en raison du conflit d'agence actionnaires majoritaires/ actionnaires minoritaires. L'agressivité fiscale peut entraîner une diminution du prix des actions qui est coûteuse pour les propriétaires familiaux du fait de la perception par les actionnaires minoritaires de l'extraction des rentes faite par l'équipe dirigeante (qui fait partie souvent de la famille). Aussi, les pénalités potentielles imposées par l'administration fiscale en cas de contrôle sont plus importantes pour les propriétaires familiaux car leur portefeuille est

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

moins diversifié. La réputation de l'entreprise peut aussi être entachée et touchera le nom de la famille en cas de découverte d'actions illégales. Pour répondre à leur objectif, les auteurs utilisent quatre mesures de l'agressivité fiscale : le taux effectif d'imposition, le taux effectif d'imposition de trésorerie et deux mesures de la différence comptabilité-fiscalité. Chen et al. (2010) considèrent qu'une entreprise est familiale si les membres de la famille fondatrice, soit par le sang ou le mariage, continuent à occuper des postes dans la haute direction ou au conseil d'administration ou sont détenteurs de blocs d'actions. En utilisant ces mesures dans la conduite de la régression, les auteurs trouvent que les entreprises familiales sont moins agressives sur le plan fiscal que les entreprises non familiales. Ce résultat montre que les propriétaires du capital qui font partie de la famille sont prêts à renoncer à la planification fiscale pour éviter la réduction potentielle du prix de l'action, qui peut résulter de la considération par les actionnaires minoritaires de l'extraction de rentes par la famille masquée par des activités de planification. Pour répondre à ces études les auteurs

En quatrième lieu, il y a la présentation des études de Deslandes et Landry (2011) ont montré que la présence d'un actionnaire majorité avait un effet négatif la stratégie agressive donc sur le risque fiscal.

Les études théoriques et les évidences pratiques ont prouvé l'importance vital que revête les mécanismes interne et externe de de la gouverne sur la réduction risque fiscale et montrant le management du risque fiscal peut être considérée comme un moyen de contrôle, le coût qui lui est engagé gère le risque fiscal lié à la conformité qui résulte de ses mécanismes de gouvernance est considéré un coût d'agence.

En revanche, ces études ont négligé le paramètre important l'administration fiscale, c'est pourquoi les postulants de gouvernance partenariale sont venus compléter le postulat de la théorie de l'agence applicable au risque fiscal.

3.3. La gouvernance partenariale

Selon l'auteur, L'intérêt et le rôle de l'administration fiscale dans la gestion des risques fiscaux des entreprises sont ignorés dans l'approche actionnariale de la gouvernance. Les mécanismes de contrôle signalés dans la littérature se focalisent sur la relation d'agence actionnaire et le dirigeant. Or, l'administration fiscale constitue un acteur principal avec l'entreprise dans l'étude

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

de la problématique du risque fiscal. Ce partenaire possède une part dans le bénéfice des entreprises et dispose d'un pouvoir de contrôle qui dépasse même celui des actionnaires majoritaires. Ce pouvoir peut conduire les entreprises soit à payer plus d'impôt dans le but d'éviter les conflits soit à des effets inverses en dehors de tout contrôle.

Selon Desai et Dharmapala (2008), par le biais de l'impôt sur les sociétés, l'Etat est généralement le demandeur le plus grand sur les cash flows avant impôt et par conséquent le plus grand actionnaire dans la plupart des entreprises.

L'étude du risque fiscal doit reposer ainsi sur l'approche partenariale de la gouvernance en mettant l'accent sur le rôle du système de gestion de ce risque dans la protection des intérêts de toutes les parties prenantes, y compris ceux de l'administration fiscale. Cette dernière a comme intérêt l'obtention du montant correct d'impôt. Plus précisément,

« L'objectif fondamental des autorités fiscales est de percevoir les impôts, taxes et droits prévus par la loi d'une façon qui ne nuise pas à la confiance dans le système fiscal et dans l'administration de l'impôt » (OCDE, 2004, p. 9). Or, en présence d'un risque fiscal pour l'entreprise non ou mal géré, l'intérêt de ce partenaire sera lésé dans la mesure où il ne va pas recevoir le montant exact d'impôt. Selon la même étude, « pour le succès à long terme de l'entreprise, les dirigeants sont tenus de prendre dûment en considération, et de traiter équitablement, les intérêts d'autres intervenants, y compris ceux des salariés, créanciers, clients, fournisseurs et de la communauté locale » (OCDE, 2004, p. 58). Aussi, selon Sikka (2010), la recherche du profit exige pour les dirigeants d'équilibrer les intérêts des divers parties prenantes, y compris l'obligation de payer des impôts à l'Etat et à la société. L'Etat, au nom de la société, offre des services sociaux sous la forme de l'éducation, de la santé, du transport, de la sécurité, de subventions et de soutien aux entreprises, et collecte le retour sur investissement sous la forme de taxes pour lui permettre de financer ces services. Le risque fiscal diminue les revenus de l'Etat et a un effet très néfaste sur la fourniture d'infrastructures et de services publics (Otusanya, 2010).

Sur le plan empirique, l'étude de Lanis et Richardson (2011) est la seule qui a examiné le rôle du conseil d'administration dans la réduction de la planification fiscale agressive et ce en se reposant sur la théorie partenariale de gouvernance et en soulevant la notion de responsabilité

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

sociale de l'entreprise.¹¹⁶

Toutefois, en Algérie, le phénomène du management du risque fiscal a pris d'énorme proportion dans la vie des entreprises sans qu'il soit suivi d'une étude universitaire sérieuse et parrainée.

En effet, on continue à employer la vieille notion d'«audit fiscal» dans le cadre du management du risque fiscal et concepts annexes propres à la spécificité de l'environnement fiscale algérien.

Ces concepts sont subdivisés en deux catégories : il y a ceux qui relèvent du domaine du tableau de bord fiscal comme l'appelle certains praticiens et d'autre l'analyse de la situation fiscale déclarative effective sont :

En premier lieu consentes qui désigne le tableau de bord de régularité fiscale de l'entreprise :

- L'exigibilité légale, droits exigible ou droits effectifs : désigne le montant des droits que l'entreprise devait payer pour une période donnée ;
- Le taux légal, taux effectif, ou taux éligible : il désigne le taux des droits que l'entreprise éligible dans le régime où elle est assujettie ;
- La base imposable éligible, exigible ou effective, elle constitue le montant de la base imposable que l'entreprise doit pour le calcul des droits dont l'entreprise est éligible

Il y a les concepts servant d'analyse la situation fiscale déclarative

- Les droits reversés, payés ou déclarés qui sont des droits que l'entreprises a déclaré et payé durant une période donnée ;
- Les taux déclarés : ils constituent les taux que l'entreprise avait effectivement déclaré durant une période donnée ;
- Les bases imposables déclarées ; ils constituent les montant des bases imposables, des droits reversés, payés ou déclaré que l'entreprise avait effectivement déclaré durant une période donnée

Il y a les termes élément du risque fiscal :

- Les erreurs de droit : Elles désignent une application erronée d'une disposition fiscale

¹¹⁶ ABDERRAHMEN, M. G. (2013). *Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal*. Tunis: Thèse de doctorat. P. 135

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

de l'entreprise, talque les erreurs de taux, erreurs de fait générateur.

- Erreurs matérielles : ce sont des erreurs liées à une omission des entreprises lors de la détermination des droits et/ou des bases d'impositions
- Les écarts, insuffisance de déclaration ils constituent la différence ressortis entre un élément du tableau de bord fiscal et celui de relèvent la situation fiscale déclaratif.

Qu'en est-il des éléments constitutifs de l'audit du risque fiscal latent en Algérie ?

Section 2 : les éléments constitutifs de l'audit du risque fiscal latent en Algérie

Suite à notre étude empirique informelle effectuée sur le terrain portant sur les modalités du management du risque fiscal chez les praticiens à Alger , nous avons constaté une diversité indénombrable des techniques de ce que les praticiens en Algérie appellent les modalités <<d'audit fiscal>> dans le cadre de la management du risque latents , ceci est lié à la fonction en question les caractéristiques ses missions, ses objectifs, le savoir-faire des missionnaires, l'évolution de l'environnement fiscal, la qualité de l'auditeur fiscal, l'aspect cognitif des contrôleurs des impôts potentiels, la culture de l'entreprise, la gouvernance de l'entreprise et l'asymétrie informationnelle etc.

Nous avons estimé que l'identification des éléments constitutifs d'une mission d'audit du risque fiscal latent poste déclaratif peut nous permettre de connaitre d'avantage sur ce processus managérial compte tenu la spécificité de la complicité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif et la nature de son risque fiscal algérien.

Cette même étude, nous a amené à conclure que suivant la réalité algérienne, il existe d'une manière approximative trois principaux éléments qui constituent généralement le processus du management du risque fiscal et qui sont : **les outils d'analyse, les enjeux de l'audit d'irrégularité et les étapes d'un audit fiscal.**

De ce fait, nous allons à travers cette section présenter chacun de ses éléments pour pouvoir disposer d'une vision plus claire sur ce processus managérial qui nous permettra de mieux

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

aborder ultérieurement dans les autres sections relatives aux formes d'audit fiscal.

1. Les outils d'analyse de l'audit fiscal

En tenant compte de la réalité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif, la nature de son risque fiscal lié à la conformité, les différentes caractéristiques des auditeurs et les entreprises auditées, nous avons pu ressortir d'une façon générale quatre outils d'analyse de l'audit fiscal et qui sont : Le diagnostic fiscal, le degré conformité, la veille fiscale et le rapport d'audit,

1.1. Le diagnostic fiscal

Le diagnostic fiscal est un outil d'analyse qui consiste à identifier la situation fiscale, financière et celle des opérations effectuées par l'entreprise dans le cadre de son activité afin de ressortir les erreurs, les omissions, les écarts et sa démarche d'analyse s'articule tant en fonction de la forme qu'en fonction du fond autour de trois aspects :

1.1.1. L'aspect juridico-fiscal

Il s'agit d'une part, de faire une analyse critique des informations portant sur les obligations fiscales de l'entreprise c'est-à-dire le tableau de bord de la régularité fiscale, l'état de la régularité de régime fiscale dont elle est soumise et d'autre part, l'identification des erreurs des omissions, des écarts et les absences des pièces justificatives.

L'analyse des obligations fiscales consiste à collecter les informations portant sur le statut juridique de l'entreprise, la nature de son activité, les données sur ses implantations sur ses opérations. Etc.

Ces informations permettront aux missionnaires de l'audit fiscal d'identifier le régime fiscal de l'entreprise, ses obligations déclaratives mensuelles et annuelles et l'évolution du système fiscal qui lui est applicable durant la période auditée dont l'administration fiscale dispose du droit de reprise.

Quant à la situation déclarative de l'entreprise, l'étude consiste à collecter les informations

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

sur les déclarations annuelles (G4 , G11 ou G13, 301 bis, Etats clients s'il y a lieu) les déclarations mensuelles (G50, l'état récapitulatif de récupération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)) les pièces justificatives (Factures d'achats , relevés bancaires, quittance de paiement, attestation de franchises s'il y a lieu, décision d'exploitation ENSEJ , CNAC, Ou ANDI si il y a lieu, attestation de rapatriement de devises des opérations d'exportation, etc.), ceci permet aux missionnaires d'audit fiscal de se renseigner sur la façon à travers laquelle l'entreprise s'est comportée avec ses obligations fiscales, au point de vue des délais, faits générateurs, calcul du résultat fiscal, justifications etc.

Puis dans le cadre de l'étude de l'état de la régularité de la situation fiscale, les missionnaires font le rapprochement entre les règles fiscales déclaratives dont l'entreprise est éligible et ses déclarations, pour leur permettre d'identifier les erreurs arithmétiques potentielles en matière de calcul de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur le revenu global catégorie salariale (IRG/Salaire), etc. Cette démarche permet aussi d'identifier les erreurs dans le cadre du respect des règles du fait générateur et exigibilité et discordances sommaires entre déclarations.

Les auditeurs peuvent aussi analyser les pièces justificatives correspondantes aux déclarations, telles que les quittances de paiement, les titres de perception d'impôts (G50, Rôles ..), les états clients pour les réfections de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) , factures d'achat et leur conformité avec le décret exécutif 468 05 accompagné d'un relevé bancaire ou un reçu de virement du montrant justifiant leur règlement hors espèces en vertu de l'article 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, pièces justifiant les charges déductibles fiscalement conformément aux modalités de détermination du résultat fiscal.

Toutefois, en fonction de la mission d'audit, l'aspect juridico fiscal du diagnostic peut toucher la liasse fiscale, en procédant aux mêmes méthodes d'analyse des agents contrôleurs lors du contrôle sur pièces voir même du contrôle du contrôle ponctuel et ce comme suite :

En premier lieu, le diagnostic de la liasse fiscale consiste à effectuer une analyse critique de la déduction fiscale, du traitement fiscal des charges, des amortissements, les provisions, la plus-

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

value de cession, et la révolution de l'actif qui débouchent généralement sur un réaménagement du résultat comptable pour obtenir le résultat fiscal.

En second lieu, l'analyse consiste à s'assurer de la présence et de l'authenticité des pièces comptables justifiant les charges, provision telle que la facture, relevés bancaires etc.

Le diagnostic fiscal peut concerner aussi le précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et ses origines en s'assurant de son exactitude et du respect de l'entité des conditions légales de sa déduction par rapporte au montant de la déclaration .

1.1.2. L'aspect comptable et financier de l'entreprise

Il s'agit de l'identification de la manière à travers laquelle l'entreprise a tenu sa comptabilité et les incidences fiscales que celle-ci avait provoqué durant la période limitée par la prescription et visée par la mission d'audit en vérifiant plusieurs éléments.

Pour simplifier la mission d'audit, les missionnaires posent un certain nombre de questions :

L'entité dispose de tous livres légaux définis par les dispositions des articles 9, 10 et 11 du code du commerce ?

La comptabilité est-elle tenue selon les normes comptables du Système comptable et financier (SCF) inspirées par les normes internationales IAS/IFRS ?

Quel impact peut-elle avoir sur le risque fiscal ?

La comptabilité est-elle probante ?

Y a-t-il des omissions, insuffisance de déclarations, erreurs de droits. etc.

Ensuite, ils procèdent à l'examen du fond qui consiste à vérifier les livres légaux et auxiliaires, ceci consiste à étudier la sincérité et la régularité de la comptabilité de l'entreprise en s'appuyant sur les conditions fixées par la circulaire du rejet de la comptabilité¹¹⁷.

¹¹⁷ Circulaire N°22/MF/DGI/DRV/2014 relative au rejet de comptabilité, Direction de la recherche de la vérification, Direction générale des impôts, Ministère Des Finances 18 février 2014 (auteur direction de la recherche de la vérification, éditeur direction générale des impôts n année 18 février 2014), page 9

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Si des anomalies non justifiées sont décelées à l'issue du diagnostic, les missionnaires chercheront leurs origines et analyseront leur l'impact sur l'entreprise.

1.1.3. L'aspect stratégique, opérationnel et organisationnel de l'activité de l'entreprise

L'analyse en question s'articule en premier lieu autour du processus de formulation stratégique et les opérations entrant dans cadre l'activité de l'entreprise.

Il consiste à analyser le processus et de formulation de mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise en mettant l'accent sur la nature des opérations effectuées pour sa réalisation, L'intérêt est de faire :

Analyser la fiabilité du système d'information à travers l'étude l'interaction entre les opérations de l'entreprise et le la structure chargée de la gestion fiscale des entreprises ;

L'étude de la nature des charges qui ont été déduites effectivement des exercices audités lors l'établissement du résultat imposable et s'assurer que la nature de celles-ci correspond réellement à l'activité en particuliers au domaine d'activité stratégique (DAS) en question.

En deuxième lieu, l'analyse est fonctionnelle, l'auditeur s'intéresse aux fonctions et aux structures de l'organisation et les liens qu'elles peuvent avoir avec l'activité de l'entreprise, c'est-à-dire la relation entre les opérations de l'entreprise, ses fonctions et la nature de son activité.

En troisième, L'analyse du système d'information et le système de contrôle, il s'agit mesurer leurs efficacités respectives du traitement de contrôle de la circulation de l'information.

1.2. Le degré de conformité

C'est un outil d'appréciation de la nature de la régularité des anomalies non justifiées identifiées à l'issue de l'examen des omissions, erreurs, et des absences des justifications ressorties lors du diagnostic, et ce, pour pouvoir anticiper à travers la vieille fiscale un scénario de redressement

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

le plus probable.

Le degré de conformité sert donc à identifier la nature du risque fiscal latent qui pèse sur l'entreprise et l'impact que celui-ci peut avoir sur sa survie et sur sa performance.

1.3. La veille fiscale

Dans le contexte de l'analyse proactive du risque fiscal lié à la conformité, la veille fiscale est un outil qui consiste à anticiper un événement de contrôle fiscal, de régularisation et de majoration.

D'une part, c'est un outil concomitant avec le diagnostic et le degré de conformité et d'autre part c'est un outil d'analyse autonome qui consiste à anticiper à la base de la nature des irrégularités ressorties, les scénarios probables de redressement, de la majoration et leur impact sur la performance et la survie de l'entreprise.

1.4. Le rapport d'audit

Le rapport d'audit consiste à retracer toute la mission en question, les objectifs fixés, la méthode utilisée en justifiant les choix, les informations recherchées, l'analyse des données, les anomalies ressorties, les scénarios de redressements probables et leur impact sur l'entreprise et donner des recommandations possibles pour rectifier ces anomalies afin d'amortir les chocs dévastateurs du risque fiscal qu'elles génèrent.

En effet, le rapport d'audit permet de renseigner les dirigeants et les propriétaires de l'entreprise sur les prescriptions curatives adéquates pour faire face aux risques fiscaux ressortis à l'issue de la mission.

Toutefois l'audit d'irrégularité constitue un enjeu majeur pour la pérennité, la stratégie et la performance.

2. Les enjeux de l'audit fiscal

Une mission d'audit fiscal mise en place dans le cadre du management du risque lié à la conformité contribue au bon fonctionnement de l'entreprise sur le plan stratégique et sur le plan concurrentiel en lui assurant de relever plusieurs défis pouvant se présenter sous forme d'enjeux

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

et qui sont :

2.1. Les enjeux managériaux

L'audit du risque latent permet à l'entreprise d'assurer sa pérennité et lui offrant la possibilité de percevoir avec plus de clarté le risque latent lié à la conformité et ses effets dévastateurs qu'ils pèsent sur sa survie,

Ceci se fait à travers la détection via les outils d'analyse des erreurs, des incohérences, des écarts et omissions tirés de de l'analyse sommaire et/ou approfondie de ses déclarations, de sa comptabilité et de son activité. Ces informations peuvent permettre aussi d'apprécier la qualité managériale de la gestion du risque fiscal involontaire lié à la conformité.

L'audit fiscal du risque involontaire lié à la conformité renseigne aussi à travers ses outils d'analyse sur la façon dont l'entreprise tient sa comptabilité et ses finances et donne une vision claire sur la qualité de la gestion les ressources de l'entreprise.

L'audit fiscal permet d'évaluer la performance managériale de l'entreprise et ses dirigeants , à travers l'évaluation de leur choix stratégiques, de la gestion des ressources humaines. etc.

Il permet aussi d'évaluer la qualité de l'information qui circule au sein de l'entreprise et l'efficacité du système de contrôle.

Enfin, l'audit fiscal un des mécanismes de contrôle de gestion qu'utilisent les propriétaires pour réduire le pouvoir discrétionnaire des dirigeants.

2.2. Les enjeux Stratégiques

L'audit des irrégularités fiscales recèle des enjeux stratégiques non négligeables, dans la mesure où il contribue à la croissance de l'activité et de la pérennité de l'entreprise.

Il assure à l'entreprise la réalisation de ses investissements en identifiant le risque involontaire lié à la conformité qui constitue une contrainte dévastatrice pour la stratégie de l'entreprise. En effet, une entreprise qui trace une stratégie d'investissement sur un marché public, effectue des opérations qui provoquent des incidences fiscales qui engendre un risque de situation qui attirent les convoitises des contrôleurs fiscaux tels que :

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Déficit important ; Précompte important ;

Opération avec secteurs réputés pour leur non moralité fiscale ;

Effectuer des achats en franchises de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;

Évolutions subites des chiffres d'affaires (CA) et des résultats ;

Opérations nouvelles ; etc.

L'audit fiscal simule un scénario de contrôle, de rectification des déclarations et de majoration qui pourrait éventuellement être effectué par l'administration fiscale :

Cette projection du risque fiscal permet à l'entreprise d'avoir une vision plus claire sur les contraintes fiscales latentes qu'elles peuvent obstruer brutalement ses investissements.

L'audit fiscal est aussi un moyen d'attractivité des fonds pour réaliser ces projets d'investissement :

Une entreprise qui cherche des fonds d'investissement auprès des actionnaires et/ou investisseurs ou des prêts financiers, peut utiliser l'audit d'irrégularité de sa situation fiscale comme moyen d'attractivité de ses financements, dans la mesure où une situation fiscale plus saine exempte de risque fiscal offre aux créanciers et aux investisseurs plus d'assurance pour leurs fonds respectifs.

Une entreprise qui vise à mettre en place une usine de montage et son projet est inhérent aux importations des matières premières composantes qu'elle doit effectuer durant les prochains mois, aura besoin de faire un recours à l'audit fiscal pour faire apparaître ce risque et anticiper ses effets sur ses projets.

Une entreprise qui ambitionne de formuler sa candidature au marché public qui s'ouvrira dans une échéance de quelques mois peut avoir besoin un audit d'irrégularité pour anticiper un éventuel redressement fiscal qui entraverait son projet.

2.3. Les enjeux concurrentiels

L'audit du risque latent est l'un des facteurs qui contribue à la construction de l'entreprise d'un avantage concurrentiel :

En effet, une entreprise qui se dote d'un dispositif de management du risque lié à la conformité

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

peut mieux appréhender la contrainte fiscale par rapport à ses concurrents, elle aura plus de possibilités de pouvoir amortir ses chocs qui seraient dévastateurs pour ses concurrents.

Comme ce fut le cas pour l'opérateur téléphonique Ooredoo qui s'est positionné par rapport à Djezzy grâce à sa gestion efficace de la contrainte fiscale qui lui a permis de mieux appréhender les chocs des risques qui étaient fatals pour son concurrent direct Djezzy, en se dotant d'une structure de gestion fiscale et des compétences d'auditeurs et de taxemangers.

L'audit d'irrégularité fiscale permet aussi à l'entreprise de se construire une image de contribuable ayant une bonne moralité fiscale qui inspirerait plus confiance à ses partenaires tels que les pouvoirs publics, les fournisseurs, les clients, les créanciers et les investisseurs.

Pour les pouvoirs publics, elle aura plus de chance de bénéficier des avantages fiscaux, des octrois des marchés publics, le droit d'exercer le commerce extérieur en toute liberté, bénéficier des avantages des remises gracieuses, remises conditionnelles, du moment que ce sont des dispositifs fiscaux accordés aux entreprises ayant une bonne moralité fiscale etc.

Une entreprise auditée fiscalement d'une manière régulière peut être privilégiée aussi grâce à l'audit fiscal par les fournisseurs et clients par rapport à ses concurrents.

2.4. Les enjeux vitaux

L'audit de régularité fiscale permet à l'entreprise d'être plus vigilante par rapport à ses concurrents en lui permettant ainsi d'assurer sa survie et sa pérennité face aux effets dévastateurs du risque fiscal latent.

3. Les étapes de l'audit du risque fiscal

« Selon l'aspect théorique une mission d'audit fiscal ou de gestion (Desroches et al. 2007 ; Darsa, 2009 ; Louisot, 2009 ; Nguéna, 2008). Ce processus peut ainsi être divisé en quatre étapes qui sont les suivantes :

- Première étape : identification des risques

Il s'agit d'identifier les événements internes et externes pouvant affecter la réalisation des

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

objectifs de l'entreprise et de distinguer les menaces des opportunités (COSO, 2005). Cette identification peut être suivie par la présentation d'une cartographie des risques de l'entreprise (Paris et Aubin, 2002), afin de définir par la suite les actions de traitement adaptées à chaque type de risque.

- Deuxième étape : Évaluation des risques

Il s'agit de déterminer dans quelle mesure les événements potentiels sont susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs et ce, en évaluant la probabilité d'occurrence et l'impact de ces événements. Pour ce faire, le management recourt à une combinaison de méthodes quantitatives et qualitatives (COSO, 2005). Cette évaluation permet à l'entreprise de hiérarchiser les risques et de détecter les risques majeurs (qui présentent une menace importante quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise) qui nécessitent une gestion à priori. Selon Darsa (2009), la priorisation des risques s'appuie sur trois indicateurs fondamentaux qui sont : La détectabilité ou la capacité de l'entreprise à détecter le risque entrant,

La sévérité ou l'impact financier du risque et l'occurrence c'est-à-dire la probabilité de réalisation du risque. Le facteur de risque calculé, égal au produit des trois indicateurs déjà cités, permet de dégager les risques prioritaires à traiter.

Troisième étape : Traitement des risques

Il s'agit d'apporter des solutions ou des réponses appropriées aux risques identifiés. Ces réponses peuvent prendre la forme de l'évitement, l'acceptation, la réduction ou le partage du risque tout en mettant en adéquation le niveau des risques avec le seuil de tolérance et l'appétence pour le risque de l'entreprise (COSO, 2005). Le seuil de tolérance est défini comme « le niveau de variation que l'entité accepte quant à l'atteinte d'un objectif spécifique » (COSO, 2005, p. 29). La première stratégie de traitement consiste à éviter le risque du moment où l'entreprise juge que le risque identifié est d'un niveau élevé ou inacceptable. La deuxième stratégie consiste à accepter le risque tel qu'il est tant que l'entreprise juge qu'elle maîtrisera les coûts en cas de survenance. La troisième stratégie consiste quant à elle à réduire le coût du risque identifié alors que la dernière consiste à partager le risque avec des parties externes à l'entreprise (Darsa, 2009).

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

- Quatrième étape : Pilotage et contrôle des risques

Il s'agit de mettre en place des procédures afin de veiller à la bonne application des mesures de traitement des risques. La fonction de pilotage doit apprécier si le risque résiduel (qui subsiste après traitement) est acceptable au regard de l'atteinte des objectifs (Noirot et Walter, 2008).

Il s'agit aussi d'assurer une mise à jour de la liste initiale des risques en éliminant certains risques ayant été déjà traités et en ajoutant de nouveaux risques devenus inacceptables. Faisant partie de toute une panoplie de risques, le risque fiscal requiert la mise en place d'une stratégie de gestion assez spécifique qui vise aussi bien la prévention contre la réalisation de ce risque que la réduction de son effet sur l'entreprise en cas de survenance.¹¹⁸

Notre confrontation à la réalité pratique dans le contexte de la gestion ou d'audit du risque fiscal latent des entreprises exerçant dans l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif depuis 2012 à ce jour nous a permis de déduire d'une façon approximative qu'une telle mission connaît généralement quatre (4) phases fondamentales : la phase réflexion, la phase mise en œuvre, la phase déroulement et phase achèvement

Nous allons à cet effet tenter de faire un décryptage de ses phases

3.1. La phase réflexion

C'est une phase déterminante de la forme de l'audit fiscal, elle est caractérisée par la naissance de l'intention d'audit fiscal dans les esprits des prescripteurs, la soumission de celle-ci aux décideurs de l'entreprise, la prospection en fonction des objectifs, des enjeux, des choix des missionnaires et de la forme d'audit fiscal :

3.1.1. L'intention d'audit des prescripteurs

C'est une sorte d'image qui émerge dans l'esprit des prescripteurs d'audit fiscal et y voient en fonction de leurs intérêts dans l'entreprise et une nécessité vitale,

On distingue deux (2) types de prescripteurs externes et les prescripteurs internes

¹¹⁸ ABDERRAHMEN, M. G. Op.cit. P.74.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

3.1.1.1. Les prescripteurs externes

Ces derniers peuvent être identifiés comme partenaires commerciaux, stratégiques ou financiers

3.1.1.1.1. Les partenaires Stratégiques

Ce sont des entreprises avec lesquelles l'entité envisage d'obtenir des licences, des brevets, ou effectuer une alliance éventuelle. Ces divers faits sont un signal pertinent qui donne lieu à la naissance d'intention d'idée d'audit fiscal dans les esprits des décideurs d'une de ces entreprises pour afin d'apprécier la gestion du le partenaire potentiel risque fiscal lié à la conformité et l'impact que ceci peut-il avoir sur leur future coopération.

3.1.1.1.2. Les partenaires commerciaux

Il y a deux catégories de partenaires commerciaux, les distributeurs et les fournisseurs

➤ Pour les distributeurs :

Ce sont des distributeurs qui envisagent de signer un contrat d'exclusivité avec l'entreprise, prescrivent à celle-ci un audit fiscal dans le souci d'éviter un risque de réputation où la moralité fiscale douteuse du fournisseur peut causer préjudice à l'entreprise, du moment où la quasi-totalité de leurs charges sera éventuellement issue de leurs opérations d'achats effectuées avec l'entreprise. Un défaut de déclaration de celle-ci peut entraîner une perception de leurs déclarations de leurs achats par l'administration fiscale comme charges fictives, ceci entacherait leur moralité fiscale et les exposerai aux redressements fiscaux.

➤ Les fournisseurs :

Un fournisseur cherche à s'assurer la solvabilité de son client et sa moralité fiscale dans la mesure où avoir d'un client ayant une moralité contestée peut l'exposer au risque de réputation, d'autant plus que sa fraude potentielle peut être perçu par l'administration de comme défaut de déclaration du fournisseur.

C'est-à-dire un client qui envisage d'alléger les bénéfices imposables peut déclarer des achats fictifs effectués auprès d'un fournisseur, en produisant des fausses factures indiquant des informations sur ce dernier, l'administration fiscale peut exploiter l'information d'une manière

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

erronée de tel sorte où elles serait transcrites dans les bulletins de recoupements et interprétées par l'administration comme une dissimulations des ventes

En conclusion, Il est légitime qu'une entreprise prescrit à son future sous-traitant, ou futur client, futur fournisseur, futur partenaire stratégique une mission d'audit fiscal dans le souci de se prémunir d'un risque de réputation.

3.1.1.1.3. Les missionnaires d'audit comptables et de contrôle de gestion

Une mission de contrôle de gestion généralement effectuée en Algérie par des employés des grandes compagnies telles que KAPMG, Erneste Young, etc. au profit des grandes entreprises peuvent prescrire une mission d'audit fiscal en vue d'étudier et d'analyser l'incidence fiscale des anomalies ressorties dans le système d'information et mesurer leur impact sur l'entreprise..

Il en est de même pour des missions d'audit comptables légales et contractuelles où des anomalies d'ordre comptable qui attirent l'attention des commissaires aux comptes, comptables ou auditeurs comptables qui généralement prescrivent des missions d'un audit fiscal orienté vers ces points ressorties en vue de d'identifier l'incidence fiscale et mesurer son impact.

3.1.1.1.4. Les créanciers et investisseurs potentiels potentiels

Souvent les investisseurs (apporteurs de capitaux et actionnaires) ou créanciers prescrivent aux entreprises requérantes un audit fiscal pour apprécier le risque potentiel à leurs investissements ou leurs fonds.

3.1.1.2. Les prescripteurs internes

Ils sont constitués des parties prenantes internes de l'entreprise et qui sont :

- Des propriétaires qui utilisent l'audit fiscal comme moyen de contrôle de gestion et le coût qu'ils supportent est considéré selon les théoriciens contemporains de l'agence comme coût d'agence.
- Des dirigeants des entreprises qui peuvent prescrire une mission d'audit suite à leur détection des signaux de risque fiscaux menaçant la survie et la pérennité de l'entreprise.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

- Un salarié et/ou un chef de division, s'ils constatent une défaillance entre leurs services et les autres structures organisationnelles impactant d'une manière significative l'entreprise sur le plan de la régularité fiscale.
- Et enfin les comptables et financiers, auditeurs fiscaux internes et taxemangers de l'entreprise qui tire des sonnettes d'alarme sur des erreurs et irrégularité latentes sources de risque fiscal dévastateur.

3.1.2. La soumission de la mission d'audit aux décideurs

Les prescripteurs soumettent leurs propositions aux décideurs qui peuvent être des propriétaires s'il s'agit d'une entreprise familiale ou des actionnaires d'une firme actionnariale et mettent en pertinence l'importance vitale d'une mission d'audit dans un rapport détaillé, soulignent les différents enjeux qu'une telle mission peut comporter, pour la survie et la performance de l'entreprise.

3.1.3. La détermination de la forme d'audit fiscal

Après que les décideurs aient reçus d'une manière positive les propositions des prescripteurs, ils se réunissent pour formuler un choix en fonction de l'importance du risque fiscal potentiel, les enjeux de cette mission qu'ils pourraient présenter pour les objectifs, la survie, la performance et la position concurrentielle de leur entreprise.

Les décideurs mettent en œuvre une feuille de route déterminant et fixant la durée, les objectifs, les coûts de la mission d'audit en question. Le choix peut aussi porter sur la forme d'une mission d'audit fiscal qui peut être interne ou externe, quant au fond ça peut s'agir d'un audit formel ou approfondi :

En effet, si par exemple l'étude potentielle entre dans un cadre de contrôle formelle de l'administration fiscale simulée, l'entreprise peut opter pour une mission d'audit fiscal formelle sans qu'il y ait une implication de l'exploitation des documents comptables. Si l'étude entre dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou ponctuelle de l'administration fiscale

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

simulée, alors dans ce cas, ils optent pour une mission d'audit fiscal approfondi.

Ensuite, ils formulent un choix des équipes auxquelles la mission en question va être attribuée, en fonction des enjeux le choix de l'équipe peut être constitué du personnel de l'entreprise ou opter pour une sollicitation d'un service extérieur tel qu'un conseiller fiscal, une compagnie d'audit dont les rares cas un financier spécialiste en fiscalité.

Ce choix des missionnaires d'audit obéit aux critères qui représentent les exigences des missionnaires d'audit, et ces derniers diffèrent en fonction de la forme d'audit.

➤ Les exigences de l'audit interne

Selon CHADEFAX, l'auditeur interne doit remplir deux exigences primordiales, dont un plus haut niveau de compétence en matière fiscale, comptable et en matière de l'activité de l'entreprise tant sur le plan stratégique, tactique.

Il doit avoir une connaissance en procédure de contrôle, de redressement e rehaussement.

➤ Les exigences de l'audit externe

En plus des exigences de compétence qui sont au même exigé à l'auditeur interne l'auditeur a obligation incombant sa mission d'audit :

- ✓ Le sens de Neutralité lors de sa mission d'audit
- ✓ Respect de ses engagements
- ✓ La haute compétence en audit, en finances, en management et surtout en fiscalité
- ✓ Grande capacité de synthèse et de communications
- ✓ Respect des engagements du contrat d'audit

Une fois que les objectifs et objet de l'audit fiscal entrant dan le cadre du management du risque fiscal sont déterminés, les décideurs passe à l'étape suivante qui est celle de la mise en œuvre d'une mission d'audit.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

3.2. Phase mise en œuvre

Au moment où le choix de l'équipe et la forme de l'audit sont déterminés, les missionnaires entament généralement les travaux préliminaires.

Cette étape consiste à faire une sorte de prospection sur la démarche à adopter pour la mission d'audit, en prenant connaissance de l'entreprise, sur les plans organisationnel, fiscal et comptable, pour appréhender la durée, ceci est généralement pratiqué par les auditeurs externes. Toutefois, cette démarche peut être entreprise par les commissaires au compte dans un cadre d'audit légal.

La phase de mise en œuvre s'achève par l'établissement d'un rapport détaillé expliquant les démarches, les objectifs, la durée, le coût, le risque fiscal et la marge d'erreur de la mission d'audit.

Ce rapport est soumis aux décideurs de l'entreprise.

3.3. La Phase déroulement

En effet, elle peut être scindée en trois (3) étapes et qui sont : la détection des erreurs et analyse la nature de l'irrégularité de l'anomalie, le calcul du risque fiscal et de l'auto régularisation, l'ampleur du risque fiscal.

3.3.1. Détection des anomalies

Les anomalies représentent les différentes erreurs, omissions, absences de pièces de justificatives ayant un impact direct sur la régularité fiscale, elles sont ressorties par un rapprochement entre de l'exigibilité légale des droits et les droits déclarés. Ces deux éléments sont ressortis à la base de la conclusion du diagnostic de l'entreprise. Concernant les information sur l'authenticité des pièces justificatives et leur éventuel manque , elles peuvent aussi être ressorties par les auditeurs comptables ou contrôleurs de gestion prescripteurs d'audit.

Le rapprochement entre l'exigibilité l'égal et les droits déclarés permettent aux auditeurs de

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

ressortir les écarts les erreurs, omissions et les insuffisances de déclaration.

3.3.2. Le calcul du risque fiscal

L'analyse de la régularité des anomalies par l'auditeur détermine leurs natures. Lorsqu'il s'agit des erreurs matérielles, les missionnaires établissent les différents scénarios de redressements qui peuvent se produire lors d'une éventuelle mission de contrôle fiscal de l'administration fiscale, en mettant l'accent sur les droits rappelés, et pénalités, majorations s'il s'agit des AP IBS, Amendes s'il s'agit des anomalies relevées sur l'état clients.

3.3.3. Le calcul de l'auto régularisation

Dans le cas où l'audit fiscal est le complément d'une mission d'audit comptable légale qui débouche sur un bilan rectificatif, l'auto régularisation ne se traduit pas par des pénalités de recouvrement du moment où le contribuable aurait la faculté selon la loi de déposer le bilan rectificatif.

Dans d'autres cas, une auto régularisation débouche sur des pénalités de recouvrement applicables au paiement tardif par G50 définies par les dispositions de l'article 402 code des impôts directs et taxes assimilées et 140 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

Les droits exigibles du mois M doivent être déclarés et payés entre le 1^{er} le 20 du mois suivant M+1, au-delà, le montant exigible sera augmenté des pénalités et qui sont :

Entre le 20 et le dernier jour du mois m+1 les pénalités de recouvrement sont de 15 % droits exigibles

Entre le 1^{er} et le dernier jour du mois m+2 les pénalités de recouvrement sont de 23%

Entre le 1^{er} et le dernier jour du mois m+3 les pénalités de recouvrement sont de 26% droits exigibles

Entre le 1^{er} et le dernier jour du mois m+4 les pénalités de recouvrement sont de 29% droits exigibles

Entre le 1^{er} et le dernier jour du mois m+5 les pénalités de recouvrement sont de 32% droits exigibles

Entre le 1^{er} et le dernier jour du mois m+6 les pénalités de recouvrement sont de 35% droits

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

exigibles. Puis l'auditeur détermine l'origine ces anomalies.

3.4. La phase achèvement

Elle consiste à établir le rapport d'audit, celui-ci peut contenir deux parties

La première consiste à retracer les objectifs, les démarches, leur justification et les résultats obtenus de la mission d'audit fiscal, ces derniers représentent les anomalies, leurs origines et leurs impacts sur l'entreprise.

La deuxième consiste à formuler de prescriptions curatives et préventives :

Les prescriptions curatives consistent à proposer des recommandations à l'entreprise qui lui permettraient de rectifier les erreurs et anomalies ressorties ;

Les prescriptions préventives consistent à formuler des recommandations sur les modalités gestion du risque fiscale de l'entreprise pour éviter des anomalies potentielles dans le futur.

Toutefois en fonction des prescripteurs et de l'impertinence du risque fiscal que l'entreprise est amenée à gérer, on distingue deux formes d'audit fiscal : l'audit fiscal formel à posteriori de la régularité fiscale et l'audit fiscal à posteriori approfondi de régularité fiscale.

Section 3 : l'audit fiscal formel à posteriori de la régularité fiscale

L'audit formel à posteriori de régularité fiscale¹¹⁹ est une mission qui a pour but de faire face aux risques fiscaux latents issus d'un contrôle sommaire et/ ou sur pièces de l'admiration fiscale. Il est aussi un examen préliminaire de l'audit fiscal approfondi d'ensemble à posteriori de la régularité fiscale.

L'analyse de cette forme d'audit est axée sur la détection des anomalies manifestes d'ordre arithmétique, des irrégularités juridico-fiscales et l'analyse de leur potentiel de redressement

¹¹⁹ Appellation employée dans la pratique à Alger, CHADEFAUX parlait d'un passage de la notion de la régularité fiscale à celle du risque fiscal dans le cadre de la présentions des éléments ayant contribué à l'apparition de la fonction d'audit fiscal dans le management des entreprises

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

qu'elles peuvent générer. L'étude concerne uniquement l'aspect juridico fiscal sans qu'il y ait une implication de l'examen de la comptabilité.

Quand on parle des anomalies manifestes, il est fait référence à des erreurs arithmétiques commises par l'entreprise en matière de calcul des bases et des droits ainsi que des omissions et des discordances sommaires entre les déclarations. Leur détection suit les mêmes méthodes que celles du contrôle sommaire ou contrôle sur pièces.

Pour l'irrégularité juridico fiscale, il est fait référence à l'exactitude de l'application des règles fiscales qui incombent au régime fiscal dont l'activité de l'entreprise est éligible tels que le respect des règles du taux, du fait générateur, de règles de calcul de bases imposables, ainsi que l'authenticité des pièces justificatives par rapport à leur déclaration fiscale.

1. L'audit des erreurs

Les anomalies manifestes représentent des erreurs arithmétiques de calcul des bases imposables et des droits, des omissions de prise en considération d'une valeur incluse dans une base d'imposition d'un impôt ou d'une taxe.

Dans la pratique, ces erreurs sont récurrentes dans le cadre de la détermination des bases et des droits à payer en matière d'acomptes provisionnels de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

La particularité de ces erreurs est qu'elles sont génératrices de redressements fiscaux au moment de leur détection par l'administration fiscale lors de son exercice de contrôle. Ceci n'est pas sans conséquences dévastatrices sur l'entreprise

Pour mieux comprendre, nous allons prendre un exemple pratique, d'audit des droits ces erreurs plus récurrentes inspiré la réalité algérienne de la pratique, ça concernera des acomptes provisionnels de l'impôt sur les bénéfices des société (IBS) et un autre exemple concernant l'audit fiscal des erreurs d'application du taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ainsi que les traitements l'état client.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

➤ Exemple pratique sur l'Audit des acomptes provisionnels

Comme ça a été présenté dans le premier chapitre, les acomptes se calculent sur la base des derniers IBS déclarés. Souvent, les entreprises qui connaissent de fortes croissances en termes de bénéfices, commettent des erreurs lors des calculs des acomptes. Ces erreurs représentent des omissions du calcul des régulations qui résultent en des fluctuations des bénéfices.

Prenons un exemple pratique d'un audit formel d'une entreprise qui connaît une croissance de 300 % de son bénéfice de 2014 fiscal par rapport à celui de 2013.

L'auditeur commence à diagnostiquer la gestion fiscale de l'entreprise des déclarations des acomptes.

✓ Détermination des acomptes exigibles ou de l'exigibilité légale des acomptes

Acomptes exigibles

Bénéfice 2013 fiscal déclaré est de 10 000 000 DA

IBS exigible : Déclaré est de 19 % (10 000 000 DA) = 1 900 000 DA

2014 Bénéfice déclaré en Avril 2015 est de 40 000 000 DA

IBS exigible = 23 % 40 000 000 DA = 9 200 000 DA

1^{er} AP /IBS2015 est exigible entre le 20 Février ou le 20 Mars 2015

L'entreprise avait déposé son bilan 2014 au mois avril, donc pour l'administration fiscale, l'impôt sur le bénéfice des sociétés de l'année 2014 n'est pas connu durant cette période, l'IBS 2013 constitue de ce fait le dernier exercice sur lequel l'entreprise prendra comme base du calcul de l'acompte.

1^{er} AP/IBS 2015 Exigible= 30% (IBS/2013)

1^{er} AP /IBS 2015 exigible = 30% (1 900 000 DA) = 570 000

2^{em} AP /IBS2015 est exigible entre le 20 MAI ou le 20 Juin 2015

Le résultat de l'IBS de l'année 2014 est connu durant la période d'exigibilité du 2^{em} AP qui est du 20 mai au 20 juin 2014 un calcul de régularisation s'impose

Calcul de la régularisation.

Le premier acompte est censé être calculé à la base de l'IBS l'exercice 2014, à défaut, il a été calculé provisoirement à la base de l'IBS de l'exercice 2013 qui est le dernier connu au moment

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

de l'opération de la détermination du droit en question. Une régularisation du premier acompte qui constitue la différence entre l'exigibilité légale moyenne de l'AP/IBS2015 (30%IBS2014) et le 1^{er} AP /IBS2015 payé s'ajoutera à cette exigibilité légale moyenne de l'AP/IBS2015 constituera le 2^{er} AP /IBS2015 Exigible

Exigibilité légale moyenne de l'AP/IBS 2015 = 30 % IBS2014= 30%(9200 000)= 2760 000 DA.

1^{er} AP/IBS2015 exigible = 570 000 DA ;

1^{er} AP/IBS2015 Exigible est inférieur à l'exigibilité légale moyenne des AP /IBS 2015

Régularisation= Exigibilité Moyenne des AP/IBS 2015- 1^{er} AP/IBS2015

Régularisation= 2 760 000- 5 700 000

Régularisation= 2190 000 DA

Ce qui va donner :

2^{er} AP /IBS2015 Exigible= exigibilité moyenne des AP/IBS2015 + Régularisation

2^{er} AP /IBS2015 Exigible= 2 760 000+2 190 000

2^{er} AP /IBS2015 Exigible= 4 950 000 DA

3^{er} AP /IBS2015 Exigible correspond à l'exigibilité moyenne des AP/IBS2015

3^{er} AP /IBS2015 Exigible= 27600 000 DA

Le diagnostic des G50 portant des AP/IBS payées ont révélé

1^{er} AP IBS 2015 payé = 5700 000 DA, 2^{er} AP /IBS2015Payé = 2 760 000 DA et 3^{er} AP /IBS2015= 2 760 000 DA

✓ Étude de la régularité des Acomptes provisionnelles

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Tableau 5 : tableaux de rapprochement entre l'exigibilité légale des Acomptes Provisionnels IBS et le montant des acomptes provisionnels payés

Indice régularité Libellé	Montant des AP/IBS2015 exigibles	Montant des AP/IBS2015 payés	Écart
1 ^{er} AP/IBS2015	5 700 000 DA	5 700 000 DA	0
2 ^{er} AP/IBS2015	4950 000 DA	2760000 DA	2190 000 DA
3 ^{er} AP/IBS2015	2760 000 Da	2 760 000 DA	0
Sommes	13 410 000 DA	11 220 000 DA	2 190 000 DA

Source : (Conçu par nos soins inspirés de pratique des agents d'assiettes lors de l'exercice de leurs missions de contrôle formel des acomptes provisionnels).

L'écart entre la somme des AP/IBS2015 exigible et la somme des AP/IBS2015 Payée est de 2 190 000 DA, ce qui représente une insuffisance de déclaration. Le redressement s'effectuera sous forme de rectification des déclarations avec application de majoration de 10% en vertu des dispositions de l'article 356 alinéa 8 du code des impôts directs et taxes assimilées. Si l'entreprise fera objet d'un contrôle formel, les procédures contradictoires de rectification des déclarations qui seront applicables par le service taxateur seront en vertu des dispositions de l'article 19 du code des procédures fiscales.

En cas de vérification approfondie les procédures contradictoires seront celles de l'article 20 s'il s'agit de la vérification de comptabilité de l'article 20 bis du code des procédures fiscales s'il s'agit de l'a vérification ponctuelle.

✓ **Identification et Analyse du risque fiscal**

Il s'effectue à la base de la détermination du coût de redressement

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

✓ Le montant de redressement potentiel

Le Montant des droits D'AP/IBS2015 rappelés = 2 190 000 x30% = 657 000 DA+
Majorations = 657 000X 10% = 657 000 DA

Total des droits rappelés = 2 847 000 DA

L'origine de l'insuffisance est la non-prise en considération de la régulation applicable à 2em acompte provisionnel.

✓ Le rapport d'audit fiscal

Le service chargé de la gestion fiscale de l'entreprise doit éviter ce genre d'omission en adoptant une méthode de gestion des acomptes préventive. Pour ce faire, nous proposons la formule suivante avant de payer l'AP/IBS :

Calculer l'exigibilité moyenne au moment de l'exigibilité du 2em AP/IBS de l'année

L'exigibilité moyenne de l'AP/IBS de l'année N = 30% IBS (N-1) déclaré

Etant donné que le 1^{er} AP est connu, il ne nous restera plus qu'à résoudre l'équation simple suivante :

$$\frac{1^{\text{er}} \text{ AP/IBS(N)} + 2^{\text{er}} \text{ AP/IBS(N)}}{2} = \text{L'exigibilité Moyenne légale de l'IBS}$$

$$2^{\text{er}} \text{ AP/IBS(N)} = 2 (\text{L'exigibilité Moyenne légale AP/IBS(N)}) - 1^{\text{er}} \text{ AP/IBS(N)}$$

Pour de 2016

$$2^{\text{er}} \text{ AP/IBS2016} = 2 (\text{l'exigibilité moyenne légale AP/IBS2016}) - 1^{\text{er}} \text{ AP/IBS2016}$$

Ce qui va donner en formule simple

$$2^{\text{er}} \text{ AP/IBS2016} = 2(30\% \text{ IBS2015}) - 1^{\text{er}} \text{ AP/2016}$$

En résumé

Le rapport d'audit a retracé les principaux points de l'opération de l'audit prescrira sur mesure curative et préventive cette dernière formule pour qui servira comme indicateur de mesure risque fiscal lié à la détermination du deuxième acompte provisionnel de l'impôt sur le bénéfice des sociétés.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

2. L'audit des erreurs juridico fiscales

C'est un audit qui consiste à détecter des erreurs d'appréciation d'une ou plusieurs éléments constitutifs de l'impôt tels que le taux, le fait générateurs, la base imposable les droits.

Ces erreurs sont liées à une incompréhension du service chargé de la gestion fiscale des dispositions légales qui sont applicables à l'entreprise.

➤ **Prenons un exemple inspiré d'un cas tiré d'un dossier fiscal traité à Alger¹²⁰ :**

Exemple En juillet année N

Un auditeur qui est chargé d'un examen de la régularité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'une agence de voyage a constaté que l'entreprise a su respecter les règles des bases imposables définies par l'article 15 de du code des taxes sur le chiffres d'affaires ainsi que les règles du fait générateur d'exigibilité.

Toutefois il a constaté une application d'un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) durant les 4 années d'études les 5 mois de l'année 2016 (janvier février, Mars Avril Mai), (2015), (2014) et (2013)

Pour l'année 2016 l'auditeur, l'auditeur avait aux fins utiles procédé aux rapprochements entre les droits éligibles et les droits déclarés en matière de la taxe sur la valeur ajoutée collectée pour les 5 premiers mois.

¹²⁰ L'obligation du secret professionnel de l'agent ayant traité le dossier nous oblige à ne pas citer la source

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Tableau 6 : état de rapprochement les droits de TVA éligible et les droits de TVA déclarée pour les 5 mois de l'année 2016

Mois	Base imposable TVA en DA	Taux éligible	Taux déclaré	Droits éligibles (17%) En DA	Droits déclarés (7%) En DA	Insuffisance de déclaration En DA
Janvier	7000 000	17%	7%	1 190 000	490 000	700 000
Février	4 000 000	17 %	7%	680 000	280 000	400 000
Mars	6000 000	17%	7%	1 020 000	420 000	600 000
Avril	3000 000	17%	7%	510 000	210 000	300 000
Mai	50000000	17%	7%	850 000	350 000	500 000
	25 000000	17	7%	4 250 000	1 750 000	2 500 000

Le missionnaire fait un rapprochement annuel entre les taux exigibles

Tableau 7 : état de rapprochement entre les droits de TVA éligibles et les droits de TVA déclarée pour les années 2013,2014, 2015 et 2016

Indice de régularité	Base imposable	Taux exigible	Taux déclaré	Droit de TVA exigible	Droit de TVA	Écart
Totale CA imposable 2013	50 000 000	17	7	8 500000	3 5000 000	5 000 000
Totale CA imposable 2014	56 000 000	17	7	9 520 000	3 920 000	5 600 000
Totale CA imposable 2015	70000000	17	7	11 900 000	4 900 000	7 000 000
Total CA des derniers 5 mois de l'année 2016	2500 000	17	7	4 250 000	1 750 000	2500 000

Sources des tableaux 6 et 7 (Tableaux conçu par nos soins en s'inspirant d'un échantillon de pratique des professionnels de l'audit fiscal des cas similaire à Alger)

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Commentaire de l'auditeur fiscal sur les écarts :

L'examen de la situation de la TVA nous a permis de constater que l'entreprise a commis une insuffisance de déclaration en matière de TVA durant toute la période vérifiée.

5 000 0000 DA d'insuffisance de droits en matière de TVA pour l'année N-3, 7 000 000 Da pour l'année N-2, et 2 500 000 DA de l'année pour les 5 premiers mois de l'année N.

Cette insuffisance est liée à l'application du taux réduit 7 % de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au lieu du taux normal de 17 % qui est exigible aux agences de voyage.

Le service chargé de la gestion fiscale de l'entité a dû confondre l'activité de l'agence du tourisme considérée comme prestation de service qui sont éligibles aux taux de TVA de 17 % avec celle du secteur touristique imposable aux taux réduits de 7 %.

✓ Calcul du risque fiscal

En cas de contrôle et de détection, cette insuffisance de l'entreprise se ferait régulariser sous forme de rectification suivant les procédures contradictoires définies par les dispositions de l'article 20 s'il s'agit d'un contrôle de comptabilité, 20 Bis s'il s'agit de la vérification ponctuelle ou en vertu des dispositions de l'article 19 du code des procédures fiscales s'il s'agit d'un contrôle sur pièce ou sommaire les procédures de régularisation suivraient.

Cependant quelle que soit les procédures de contrôle qui seront utilisées par l'administration fiscale, l'entreprise fera quand même l'objet de majoration applicable aux redressements sous forme de rectification définie par les dispositions de l'article 116 alinéa 1 du code des taxes sur le chiffres d'affaires.

S'il s'agit d'un montant inférieur ou égale 5 0.000 droits éludés (Rappelés , régularisés), 15% des pénalités des droits éludés dont le montant est inférieur ou égal à 50 000 Da est inférieur ou égal à 200 000, 25% des pénalités du droit éludé dont le montant est supérieur à 5 000 000 Da

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Calcul des redressements probables ¹²¹

Année 2013

Droits éligibles au taux de 17% = 8 500 000 Da

Droits déclarés au taux de 7% = 3 920 000 DA

Droits Rappelés = 5 000 000

Pénalités = 25% x 500 000 = 1 250 000

Total = 625 0000

Année 2014

Droits éligibles au taux de 17% = 9 520 000 Da

Droits déclarés au taux de 7% = 3 920 000 DA

Droits Rappelés = 560 000 DA

Pénalités = 25% x 560 000 = 1 400 000

Total = 700 000

Année 2015

Droits éligibles au taux de 17% = 11 900 000 Da

Droits déclarés au taux de 7% = 4 90 0000 DA

Droits Rappelés = 7 000 000

Pénalités = 25% x 500 000 = 1 750 000

Total = 8 750 000 DA

Les cinq mois de l'année 2016

Droits éligibles au Taux 17% = 4 250 000

Droits déclarés au Taux 7 % = 1 750 000

¹²¹ Elaboration d'un scénario de redressement fiscal par l'outil d'analyse de veille fiscale

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Droits rappelés 2 500 000 DA

Pénalités= 25% \times 2 500 000= 625 000 DA

Total rappelé 3 125 000

Total des redressements potentiels provenant soit d'un éventuel contrôle formel ou approfondi est = le Total des droits rappelés = Droits Année N-3 + Droits année N-2+ Droits année N-1+Droits + les sommes des Droits premiers mois de l'année N

Total des droits = 5 000 000 + 5 600 000 + 7 000 000 + 2 500 000

Total des droits = 20 100 000 DA qui représente le coût financier du redressement des droits Rappelés

Pénalités d'assiette = pénalités Année N-3+ Pénalités Année N-2+ Pénalités Année N- 1 + Pénalités des 5 derniers mois Année

Pénalité d'assiette = 1 250 000 + 1 400 000 +1 750 000 + 625 000

Pénalités d'assiette =5 250 000 DA qui représente le coût financier pour l'entreprise.

Le coût financier total de redressement = Total des droits + Pénalités d'assiette .

Le coût financier total de redressement = 20 100 000+ 5 250 000

Le coût financier total de redressement =25 350 000 DA

Le risque fiscal est de 25 350 000 DA

Ce redressement se traduira par une perte de la trésorerie de l'entreprise de 25 350 000 DA.

Non seulement l'entreprise supportera un coût Total des droits de TVA liés à l'insuffisance de 20 100 000 DA, du moment que ce montant n'a pas été collecté, elle supportera en plus la somme des pénalités d'assiettes qui résultent du redressement potentiel.

✓ Auto Régularisation

Une régularisation par G50 des insuffisances se traduira par une obligation de reversement des pénalités de recouvrement suivant l'article 140 du code taxe sur le chiffre d'affaires.

L'auditeur calculera le coût de ces autos régularisations qui serait effectué si possible en

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

fonction du mois.

En effectuant un tableau indicatif des pénalités qui résulteraient d'un redressement

Tableau explicatif de l'évolution mensuelle du taux des pénalités de retard en matière de TVA exigible par G50 en vertu de l'article article 140 du code de la taxe sur le chiffre d'affaire

Tableau 8 : Etat de détermination des taux de pénalité de recouvrement des paiements tardifs

TVA Du Mois M	Du 1 au 20 Mois M+1	Du 20 jusqu' à la fin du mois M +1	Mois M+2	Mois M+3	Mois M+4	Mois M+5	Mois M+4	Mois M+6
	Pas de pénalité	15%	23%	26%	27%	29%	32%	35 %

Source :(élaboré par nos soins, inspiré de l'article 140 du code de la taxe sur le chiffre d'affaire)

Ce qui donne la transposition suivante

On fait une transposition des mois de l'année 2015

Tableau de détermination du taux de pénalités de recouvrement des 5 mois premiers mois de l'année N, si l'opération de régularisation s'effectuerait

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Tableau 9: Etat indicatif de détermination des taux de pénalité de recouvrement pour les 5 premiers mois de l'année 2016

Mois M+X X= {1, 2, 3, 4,5}	Janvier année N	Février année N	Mars année N	Avril Année N	Mai Année N
Pénalités de recouvrement du (Mois M+1) = 15%	Du 21 au 28 ou 29 février	Du 21 ^{er} au 31 Mars	Du 21 ^{er} au 30 Avril	Du 2 ¹ 1 ^{er} au 31 Mai	Du 2 ¹ 1 ^{er} au 30 Juin
Pénalités de recouvrement du (Mois M+3)= 26 %	Du 1 ^{er} au 31 mars	Du 1 ^{er} au 30 avril	Du 1 ^{er} au 31 mai	Du 1 ^{er} au 31 juin	Du 1 ^{er} au juillet
Pénalités de recouvrement du (Mois m+4) = 29 %	Du 1 ^{er} au 30 Avril N	Du 1 ^{er} au 30 Mai N	Du 1 ^{er} au 30 juin N	1 ^{er} au 31 juillet	
Pénalités de recouvrement du (Mois m+5) 32%	Du 1 ^{er} au 31 Mai	Du 1 ^{er} au 30 juin N	1 ^{er} au 31 juillet		
Pénalités de recouvrement du (Mois m+6) = 35%	Du 1 ^{er} au 30 juin	1 ^{er} au 31 juillet			
	1 ^{er} au 31 juillet				

Source : (OpCit)

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Le tableau Numéro 09 indique la manière à travers laquelle s'effectue le décompte des pénalités de recouvrement en vertu des dispositions des articles 402 du code des impôts directs taxes assimilées et 140 du code des taxes sur les chiffres d'affaires et cela, suite à un paiement tardif dans le cadre de l'auto régulation du risque fiscal, Et ce durant le mois de juillet 2015

En effet, les droits au comptant exigibles du mois M doivent être déclarés au plus tard le vingt ouvrable du mois qui suit qui est le mois M+1, soit la période entre le premier et le vingt du mois M+1.

Au-delà de ce délai, tout paiement tardif entrainera des pénalités de recouvrement progressif. Ces pénalités débutent de de 15 % durant la période de 21 la fin du moi M+1, puis elles passeront à 23% entre 1 er et 31 du mois M+1, elles progressent de 3 % sur les droits durant pour chaque mois qui suit jusqu' à où elles atteignent le seuil maximal de 35 % tel indiqué dans la Colonne Mois (max, X= {1, 2, 3, 4,5}) du tableau 12.

Ceci donnera lieu

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Tableau 10 : Etat de détermination des valeurs des pénalités de recouvrement insuffisance de déclaration des droits de TVA des 5 premiers de l'année 2016

	Écart	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre					
Mai	700 000	23%	161 000	26%	182 000	29%	203 000	32%	224 000	35%	245 000
Avril	400 000	26%	104 000	29%	116 000	32%	128 000	35%	140 000	35%	140 000
Mars	600 000	29 %	174 000	32%	192 000	35%	210 000	35%	210 000	35%	210 000
Février	300 000	32%	96 000	35%	105 000	35%	105 000	35%	105 000	35%	105 000
Janvier	500 000	35%	17 500	35%	175 000	35%	175 000	35%	175 000	35%	175 000
Total	2 500 000		5 25 000		770 000		875 000		854 000		875 000

Source : (op.cit)

Ce tableau révèle que les sommes des pénalités de recouvrement conséquentes de la régularisation des insuffisances de de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Ce qui signifie :

L'auto régularisation du montant du total 2 500 000 DA en mois de juillet engendrera des pénalités de recouvrement de 525 000 DA, en mois août de l'auto régularisation engendrera des pénalités de recouvrement 770 000 Da, en mois de septembre elle engendrera des pénalités de recouvrement de 854 000 Da

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

L'auto régularisation du montant de 2500 000 DA en mois d'Octobre engendrera des pénalités de recouvrement de 875 000 DA, en mois de Novembre engendrera une pénalité de recouvrement de 8 540 000 DA et en mois de Décembre engendrera une pénalité de recouvrement de 8 750 000 Da.

Les pénalités de recouvrements des années 2013, 2014 et 2015 sont 35% de la sommes de redressement potentiel des droits

La sommes des redressement de ces droits = 5 000 000 + 5 600 000 + 7 000 000 = 17 600 000 Da (Revoir les pages 243 et 244 pour le calcul des droits)

Pénalités de recouvrement = 35% 1 760 000 DA

Somme des Pénalités de recouvrement issu de la régularisation des années 2013, 2014 et 2015= 616 000 Da

Sommes des pénalités de recouvrement minimales issue de l'auto régularisation en mois de Juillet = 525 000 + 616 000= 6 685 000 DA

Pour rappel les Pénalités d'assiette issue de redressement potentiel = 5 250 000 dA

Les Sommes des pénalités de recouvrement minimales issue de l'auto régularisation en mois du juillet sont inférieures au pénalités d'assiettes issue d'un redressement potentiel

Conclusion de la mission

L'audit fiscal en la forme permet, dans un cadre ordinaire et légal à l'entreprise de percevoir le risque fiscal, mesure son impact sur la trésorerie, donne aussi une idée sur son origine et il ne permet faire face au risque financier.

Le rapport d'audit contiendra des prescriptions curatives relatives à la constitution d'une éventuelle provision égal aux points de redressement probable et de prescription préventive relative à l'application du taux Normal de 17 % en matière de la taxe sur la valeur ajoutée il est passé de 19 % en 2017.

Dans la pratique les services chargés de la gestion fiscale de l'entreprise effectuent des auto régularisation sans payer les pénalités de recouvrement, en cas de contrôle l'administration fiscale l'entreprise serai régularisait en matière de pénalité de paiement tardives de 25 % des

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

droits régularisés par l'entreprises, soit 10 % de mois que les pénalités de recouvrement que l'entreprises aurait payé lors la régularisation.

D'autres entreprises constitues des caisses noires représentant le montant de redressement potentiel qui est le risque fiscal lié à la conformité qui n'apparait pas dans la comptabilité de l'entreprise, souvent il intégré dans le compte courant associé

➤ Un autre exemple sur les omissions et erreurs de droit

Un auditeur fiscal effectue une mission d'audit des amortissements et de la ta TAP entreprise production

Le premier constat est celui d'une anomalie concernant les modalités d'amortissement d'un véhicule touristique où le plafond de 1 000 000 DA tel défini par l'article 141 alinéa 3 du code des impôts directes et taxes assimilées n'est pas respecté pour les deux première année 2013 et 2014, comme indiqué dans le tableau 11 :

Tableau 11 : Etat de de rapprochement entre la base de l'amortissement déclaré et celle éligible *

2013	Prix D'achat	Base d'amortissement éligible	Écart
	3 000 000	1000000	2 000 000

Le deuxième constat est celui de la TAP , quatre Clients auxquels l'entreprise a effectué des ventes en gros en décembre 2013 ont réglé en espèces, ce qui laisse apparaitre que les conditions exigées par l'article 224 alinéa 1 ne sont pas respectées. Le montant total de leur chiffre d'affaires est de 4 000 000

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Tableau 12 : Etat de rapprochement entre la TAP exigible et la TAP Payé *

CA	TAP exigible	CA avec réfaction déclaré	TAP	Écart
4000 000	80 000	2800 000	56 000	24 000

Calculs du risque fiscal

Pour ce qui est de l'amortissement :

Tableau 13 : Etat de rapprochement entre les annuités d'amortissement déclarées celles exigibles *

	Base amortissable déclaré	Base amortissable légale	Annuité appliqué (20% de la base déclarée)	Anuité éligible (20% de la base éligible=	Ecart
2013	3 000 000	1 000 000	600 000	200 000	400 000
2014	3 000 000	1 000 000	600 000	200 000	400 000

Sources des tableaux 11, 12 et 13 : (conçus par nos soins en s'inspirant des méthodes appliquées par quelques cabinets de conseil fiscal à Alger que nous avons eu l'opportunité de visiter)

Il s'agit d'une erreur juridico-fiscale qui est involontaire pour ce qui est des amortissements pour les années 2013 et 2014 et une omission pour l'état client.

En cas de vérification de l'administration fiscale, il y aurait un redressement de ces deux erreurs sous forme de rectification des déclarations

Pour ce qui est des erreurs d'omission la régularisation en matière de la TAP il s'effectuera en vertu des dispositions de l'article 224 et 193 alinéa 1 du code des impôts directs et taxes assimilées

✓ Le risque fiscal pour l'année 2013

L'écart 24 000 Da constitue le montant de la TAP rehaussé,

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

Il lui sera appliqué en cas de redressement une pénalité d'assiette de 10 % en vertu de l'article 193 alinéa du code des impôts directs et taxes assimilées avec application de d'une amende fiscale pour chaque client de qui allant de 1000 à 10000 Da et ce quel que soit la forme éventuelle de contrôle fiscal.

Pour ce qui est de l'écart d'annuité amortissement déduit, il serait réintégré à la base IBS Avec une déduction des droits TAP rehaussée de la base IBS rehaussée si l'entreprise ferait objet contrôle approfondi suivant les dispositions de l'article 20 ou 20 bis du Code des procédures fiscales.

Cette déduction n'aurait pas lieu si les procédures de vérification seraient celles du contrôle formel en vertu des dispositions de l'article 19 du code des procédures fiscales

Le risque fiscal existe sous deux formes

✓ **Le risque fiscal issu des procédures de contrôle approfondi :**

▪ **TAP**

TAP rehaussée = 24 000

Pénalité d'assiette = 10 % 24 000 = 2400 DA

L'amende fiscale est entre 1000 et 10000 DA

▪ **IBS**

La base IBS= écart de l'annuité- Droits TAP Rehaussés

La base IBS= 40 000 – 24 000 = 16 000 DA

IBS rehaussé = 16 000 X19% = 3040 Da

Pénalités= 3040X 10%= 304 DA

✓ **Le risque issu des procédures de du contrôle formel :**

▪ **TAP**

TAP rehaussée = 24 000

Pénalité d'assiette = 10 % 24 000 = 2400 DA

L'amende fiscale est entre 1000 et 10000 DA

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

IBS

La base IBS= écart de l'annuité

La base IBS= 40 000 X19% =7 900 DA

Pénalités = 7 900 x10 % = 790 DA

2014 :

Le risque fiscal issu des procédures de contrôle approfondi

➤ IBS

La base IBS= écart de l'annuité- Droits TAP Rehaussés

La base IBS= 40 000 – 24 000 = 16 000 DA

IBS rehaussé = 16 000 X19% = 3040 Da

Pénalités= 3040X 10%= 304 DA

Le risque issu des procédures du contrôle formel

IBS

La base IBS= écart de l'annuité

La base IBS= 40 000 X19% =7 900 DA

Pénalités = 7 900 x10 % = 790 DA

L'auto régularisation générera des pénalités de recouvrement de 35 % des droits rehaussés en vertu des dispositions de l'article 402 du code des impôts directs et taxes assimilées, soit des montants supérieurs au montant total du redressement potentiel.

Les auditeurs prescrivent une constitution d'une éventuelle provision correspondant au montant de redressement potentiel comme mesure curative, la conformité aux conditions de réfaction pour les ventes en gros ainsi que le respect de la limite d'amortissement pour les véhicules touristiques comme mesures préventives de risque fiscal.

Section 4 : L'audit fiscal approfondi à posteriori

L'audit fiscal approfondi est une étude critique qui est mise en place dans un contexte de gestion préventive d'un éventuel contrôle approfondi de l'administration fiscale. Il peut être un audit ponctuel limité en une nature d'impôt, un exercice donné, un compte du bilan ou global touchant toute la période limitée par la prescription fiscale.

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

On distingue deux formes d'audits approfondis, l'audit ponctuel et l'audit de la situation fiscale d'ensemble.

En effet, l'audit ponctuel est donc une gestion préventive d'un éventuel risque de redressement potentiel issu d'un contrôle ponctuel, quant à l'audit de la situation fiscale d'ensemble est une gestion préventive du risque potentiel d'une vérification de comptabilité. Pour mieux comprendre l'audit approfondi, nous allons tenter de présenter ces deux formes qui sont : l'audit ponctuel et l'audit de la situation fiscale d'ensemble.

1. Audit ponctuel

C'est une analyse de la régularité d'une nature d'impôt, d'un exercice donné, d'une charge, impliquant un examen approfondi de la comptabilité en faisant un rapprochement entre les livres comptables (journaux auxiliaires, journal général, grand livre), et les pièces justificatives (factures, relevés bancaires, etc.).

Dans certains cas, l'audit ponctuel d'analyse s'articule autour des données ressorties par un contrôleur de gestion, un auditeur comptable ou un commissaire qui sont les précepteurs de la mission en question. Il est considéré dans ces cas comme un examen complémentaire de l'audit comptable et/ou du contrôle de gestion. Dans d'autres cas, l'audit ponctuel est un audit à blanc ciblé, il ne constitue pas un complément de contrôle de gestion et /ou d'audit comptable, il se base sur les méthodes de vérification ponctuelle de l'administration fiscale, l'analyse touchant selon les cas l'aspect juridico-fiscal, comptable et organisationnel de l'entreprise.

1.1. L'audit fiscal ponctuel prescrit par les missionnaires d'audit comptable et/ou de contrôle gestion

C'est une forme d'audit fiscal souvent pratiquée en Algérie par les compagnies de consulting telles que KPMG, ERNEST & YOUNG, La Fiduciaire, Francis Lefevre. etc., généralement l'étude est orientée vers l'analyse des impacts des données ressorties par le contrôleur de gestion et/ou l'auditeur comptable sur la fiscalité de l'entreprise. Il peut aussi être une mission prescrite par les commissaires au compte lors de la mission d'audit comptable légale exigée par le code

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

du commerce.

Ce qui caractérise cette mission, est que les auditeurs fiscaux entameront directement l'analyse des anomalies sans passer par le diagnostic, du moment où ces données constituent les résultats d'analyses de leurs prescripteurs.

➤ Prenons un exemple

Une mission de contrôle de gestion a relevé une défaillance dans le système d'information de l'entreprise provoquant des dysfonctionnements dans la transition de l'information des structures organisationnelles via ce système vers le service chargé de la comptabilité sans coordination entre la structure commerciale de l'entreprise et celle comptable et fiscale.

Conséquence de ceci, près de 1000 000 DA de transaction n'ont pas été enregistrés comptablement pour l'année de 2013. Pour l'aspect fiscal, le contrôleur de gestion précise que ceci peut être repéré par l'administration fiscale à travers une vérification approfondie ponctuelle ou de comptabilité.

C'est une omission comptable remettant en cause la sincérité de la comptabilité générant une insuffisance de déclaration des Chiffres d'affaires déclarés pour l'année 2013, ça se traduira en cas de contrôle par un redressement en matière TVA, TAP, IBS et IRG/ RC

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

✓ Calcul du risque fiscal

Tableau 14 : Etat d'analyse du risque fiscal résultat des anomalies ressortis

	Bases	Droits éludés	Pénalité Article 193 alinéa 1 du CIDTA
Base TVA (taux 17%)= CA	1 000 000	170 000	42 500
BAseTAP (taux=2%)= CA	1 000 000	20 000	2 000
BASE IBS (taux=19%) = CA-TVA-TAP	1000 000 – 170 000 -20 000= 830 000	157 000	23 550
BASE IRG/RCM(taux=10 %) (10%)= BASE IBS-IBS	830 000-157 000 = 673 000	673 00	10 095

L'auto régularisation se traduira en vertu des dispositions de l'article 402 du code des impôts directes et taxes assimilés et 140 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires

Tableau15: Etat de détermination des pénalités de recouvrements à la suite de l'auto régularisation

Droits	Valeurs	Taux (35%)	Pénalité de recouvrement
TVA	17 000	35%	5 950
TAP	20 000	35%	7 500
IBS	157 000	35%	6 125
IRG/RCM	673 000	35%	235 750

Source : (des tableaux 14 et 15)(Conçu par nos soins en s'inspirant des pratiques courantes de l'audit du risque fiscal des cabinets de conseil fiscal à Alger et des articles402 du code impôts directes tax assimilés et 140 du code des taxe sur le chiffres d'affaires)

Si ces montants des écarts étaient ressortis par un commissaire au compte lors de sa mission d'audit légal en 2013, les régularisations ne feraient pas objet de paiement de pénalités de

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

recouvrement, du moment que l'entreprise procédera au dépôt du bilan rectificatif, l'administration fiscale aurait donc l'obligation de se baser sur les données de ce bilan et d'authentifier les valeurs des régularisations avec celle exigible en matière de paiement des droits complémentaires exigibles légalement, c'est-à-dire ce qu'elle doit payer comme complément d'impôts résultant de du bilan rectificatif.

L'audit complémentaire prescrit n'est qu'un complément d'une mission d'audit comptable et contrôle de gestion, il ne fait que compléter l'étude et évaluer la régularité, il peut être assimilé à une sorte de contrôle complémentaire de gestion de l'entreprise

Qu'en est-il de l'audit à blanc ?

1.2. L'audit fiscal ponctuel à blanc

C'est une sorte d'audit ponctuel qui implique une phase d'analyse, de diagnostic et ne se limite pas uniquement à évaluer sommairement la régularité de l'impôt. Il s'étend à l'évaluation de la gestion fiscale d'une entreprise en s'orientant vers la nature d'impôt, le traitement fiscal d'un produit ou d'une charge, du précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et ou d'un exercice donné, et ce, en examinant la comptabilité, ses livres auxiliaires et livres légaux.

Pour un exercice donné : les missionnaires d'audit procèdent aux mêmes méthodes de vérification ponctuelle que pour une nature d'impôt. Plusieurs points peuvent être soulevés en fonction de l'impôt traité. Les missionnaires d'audit ont souvent tendance à simuler une mission de vérification ponctuelle effectuée par les vérificateurs.

S'il s'agit de l'examen de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la taxe sur l'activité professionnelle (TAP), l'analyse s'articule autour de rapprochement des pièces justificatives factures et relevés bancaires, droits de timbre avec les journaux auxiliaires appropriés, journal général, le grand livre, les états financiers et les déclarations fiscales.

C'est à dire les missionnaires entreprendront les mêmes méthodes que celles de la mission de vérification ponctuelle de l'administration fiscale.

Pour le précompte de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'auditeur fait un rapprochement entre

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) déductible, les factures d'achat, les relevés bancaires, les journaux auxiliaires (achat, banque, caisse et opérations diverses, journal général, grand livre et bilan).

Cette étude est préalablement précédée par une analyse sommaire des opérations mettant l'accent sur les conditions de déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) édictées par les articles 29, 30, 36 du code sur les taxes sur le chiffre d'affaires.

L'audit ponctuel peut concerner une charge, d'un exercice ou d'une nature d'impôt comme moyen préventif d'un éventuel risque fiscal de redressement issu d'une vérification ponctuelle de comptabilité après avoir détecté.

Toutefois les auto-régularisations qui sont proposées pour l'entreprise dans le cadre d'une mission d'audit ponctuel à blanc conséquentes des rectifications des erreurs sont aussi sanctionnées par des pénalités de recouvrement pouvant engendrer un coût supérieur à celui du redressement aux mêmes conditions.

Qu'en est-il de l'audit approfondi de la situation fiscale d'ensemble ?

2. Audit approfondi la de la situation fiscale d'ensemble

Il constitue une sorte de gestion préventive d'un risque émanant des régularisations issues d'une vérification de comptabilité, il est alors une sorte de vérification de comptabilité simulée. L'analyse est axée sur l'aspect de comptabilité par les missionnaires d'audit, les missionnaires et s'orientent vers l'aspect, organisationnel, opérationnel voir stratégique de l'entreprise.

2.1. L'analyse de l'entreprise

L'analyse en question consiste à identifier l'activité de l'entreprise, les opérations effectuées par les différentes structures de son organisation et la manière à travers le système de contrôle sécurise le processus de formalisation des informations relatif à cette activité et ces opérations. L'intérêt de cette analyse est et d'évaluer la fiabilité de système d'information durant la période

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

à auditée.

Ceci se traduit par quatre démarches :

La première étape consiste à identifier l'activité de l'entreprise, ses différents domaines d'activités stratégiques, les opérations, les fonctions nécessaires pour le déroulement de chacune de ces domaines d'activité stratégique, ainsi que le coût des charges qu'elles génèrent.

En deuxième lieu, l'analyse s'oriente vers la structure organisationnelle, les différentes opérations effectuées par chacune de ces structures , le personnel chargé de chacune des opérations, leurs qualifications, la nature ainsi que le coût des charges qu'elles génèrent, le rapprochement de ces données avec celles ressorties dans la première étape, l'identification des justifications des écarts éventuels qui seraient dégagés des différents rapprochements entre les objectifs et les réalisations pour pouvoir identifier les scénarios des interprétations par les vérificateurs de comptabilité, dans la mesure où un écart conséquent peut être perçu par le fisc comme une présomption de minorisation générant une insuffisance potentiel de déclaration.

Troisièmement, l'analyse s'oriente vers le système d'information, en se focalisant sur la manière à travers laquelle chacune des informations relatives aux opérations de ses structures organisationnelles sont formalisées sous forme production des pièces justificatives, leur traduction en information financières et fiscales et la qualité de l'information en question produites

En dernier lieu, les missionnaires s'intéressent au système de contrôle dans sa mission, sa supervision du déroulement de ces opérations, leur formalisation et la détection des anomalies.

2.2. L'analyse de la comptabilité de l'entreprise

Les missionnaires vérifient est que la comptabilité de l'entreprise est probante, régulière et sincères.

➤ Pour ce qui est de la régularité les missionnaires d'audit examinent trois aspects :

Le premier axe, est celui de la conformité c'est-à-dire, s'assurer de la tenue de la comptabilité

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

conformément aux dispositions du système comptable et financier

Le deuxième axe de l'analyse, les missionnaires s'assurent que la comptabilité de l'entreprise est complète, c'est-à-dire la disposition de l'entreprise de tous les livres légaux obligatoires tels que le grand livre, le livre journal, le livre inventaire et les livres auxiliaires.

Le troisième est celui de la conformité, c'est-à-dire est que la comptabilité est tenue conformément au système comptable et financier

Enfin, le troisième axe consiste à s'assurer que les écritures comptables sont appuyées de toutes les pièces justificatives y afférentes.

- Pour ce qui est de la sincérité, l'analyse à détecter des éventuelles erreurs matérielles telles que l'inexactitude, omissions et erreurs arithmétiques, ainsi que les erreurs d'application de droits.

- S'agissant de la comptabilité Probante, de l'examen s'articule autour de deux axes :

Le premier concerne le degré de cohérence des écritures comptables dans les livres légaux, les livres auxiliaires et les états financiers, le second concerne l'analyse des erreurs ressorties éventuellement durant tout le long de l'analyse l'entreprise et de sa comptabilité. Le but est d'évaluer le risque d'un éventuel rejet de comptabilité par les vérificateurs en cas d'une vérification de comptabilité.

Si la comptabilité n'est pas probante les missionnaires d'audit prescrivent un assainissement des écritures comptables vers la fin de l'année dans le cadre des travaux de fin d'exercice.

En attendant, ils peuvent simuler le redressement fiscal probable en question par l'utilisation des méthodes extracomptables de reconstitution de bases en fonction de l'activité de l'entreprise.

Ces méthodes sont la méthode du compte financier quelle que soit la nature de l'activité, compte matière s'il s'agit d'une activité de production ou la méthode de rectification des stocks s'il

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

s'agit d'activités commerciales.

2.3. L'analyse de l'aspect fiscal

Généralement cette démarche s'articule autour de trois étapes :

En premier lieu, les démarches consistent à identifier le régime fiscal de l'entreprise, les droits déclarés.

En deuxième lieu les missionnaires déterminent les erreurs matérielles et manifestes.

En troisième étudier les anomalies ressorties lors de l'analyse de l'entreprise et de l'analyse de comptabilité, deux cas figure.

Le première cas de figure , si ces erreurs sont génératrices d'un risque fiscal dans la nature de son redressement est le rejet de comptabilité, le missionnaire effectue les méthodes extra comptables de reconstitution des bases stocks telles que la méthode du compte financier, la méthode du compte matière, la méthode de rectification des stocks etc., et ce, pour calculer le coût financier probable du risque fiscal et prescrit en fin à l'entreprise d'assigner sa situation comptable, pour intervenir et faire autre mission d'audit.

Le deuxième cas de figure : les missionnaires identifient l'origine des anomalies sont sources de redressement potentiel sous forme et simulation des procédures contradictoires de redressement que soient celle initiales ou définitives, dans ce cas les missionnaires calculent le risque fiscal et prescrit des mesures curatives et préventives à l'entreprise.

Toutefois les autos régularisations des insuffisances de déclarations débouchent aussi sur des pénalités de recouvrement ce qui nous amène à conclure le management de risque fiscal lié à la conformité suivant la réalité algérienne ne permet pas de réduire le coût financier du redressement potentiel,

Quelles sont ses limites d'une mission du management du risque fiscal lié à la conformité dit

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

audit fiscal en Algérie !

Conclusion du chapitre III

Plusieurs limites sont soulevées par les praticiens et opérateurs économiques en matière de modalités du management du risque fiscal en Algérie dit audit fiscal entreprises, ceci en plusieurs points

➤ **Limité liée à la l'enivrement fiscal algérien**

Les ambiguïtés des taxes fiscales algériennes et leurs mouvances influencent d'une manière significative entravent la fiabilité d'une mission d'audit fiscal dédiée au management du risque lié à la conformité, en effet une compréhension incorrecte entraîne un diagnostic du tableau de bord fiscal erroné, donnant lieu à des indicateurs irréguliers de mesure de risque fiscal, se traduisant par des prescriptions d'audit générateur de risque fiscal plus menaçant.

En outre, loi fiscale n'exempte pas les entreprises qui rectifient leurs déclarations par des auto régularisation des paiements des pénalités de recouvrement, sous prétexte que ceci peut servir celles ayant une moralité fiscale douteuse qui l'utiliseraient comme moyen d'évitement fiscal en simulant les erreurs et leur auto régularisation.

➤ **La nature du risque fiscal**

Ce qui caractérise la nature du risque fiscal la rareté des compétences qualifiés dans l'administration fiscale en effet même entreprise préforment en matière de management du risque fiscal n'est à l'abri d'un redressement lié aux abus de droits des agents de l'administration à cause de leur manque de formation.

En outre, beaucoup de chefs d'entreprises se plaignent à Alger des problèmes de réception des courriers postaux, qui se traduit souvent par l'expiration des délais imparties par la loi dans les notifications de redressement causant des redressements plus au moins arbitraires sous prétexte absence de réponses aux notifications de redressement.

➤ **Limites liées à la rareté des compétences et coûts :**

Les professionnels dotés d'une compétence d'audit fiscal sont rares, leur coût est assez élevé,

CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie

ceci permet à beaucoup taxemangers et dirigeants d'avoir un pouvoir discrétionnaire lors de leur mission, rendant le contrôle et la fiabilité de leur travaux inaccessibles pour les parties prenantes des entreprises, comme c'est le cas de plusieurs qui ont été relevés dans un bon nombre d'entreprises installées à Alger.

Concernant, on estime un salaire minimal net d'un auditeur fiscal débutant dans une entreprise à 150 000 DA et celui d'un Taxemanager est plus de 3 00 000 Da, pour une mission d'audit du risque fiscal lié à la conformité elle est facturée à plus de 7000 DA l'heure par des compagnie comme KAPMG, Eurnest Yong ... soit 2000 DA de plus que les coûts d'une mission d'audit comptable et d'une mission de contrôle de gestion, d'autant plus que le personnel qualifié est déniché parmi les lauréats de l'école des affaires et des assurances ESA ainsi des personnels qualifiés de l'administration fiscale et ce, par des « chasseurs de têtes » étrangers qui travaillent au profit de ces compagnies à travers le monde.

➤ **Limites Liées à la taille de l'entreprise et le volume de ses informations.**

La taille de l'entreprise a une influence d'une manière significative sur la fiabilité d'une mission d'audit. En effet, des études suivies d'implication pratique même en Algérie ont montré que le plus une entreprise est grande et effectuent un nombre d'opérations d'information, plus le risque fiscal latent est grand et il est difficile d'effectuer une mission d'audit fiscal efficace pour faire face à ses effets dévastateur sur sa survie et sa performance.

Ceci est lié au volume astronomique des informations dont L'entreprise dispose, incitant le missionnaire à prélever des échantillons et effectuer des sondages dont les erreurs et insuffisances de déclaration passent souvent à travers l'email du filet, ce qui génèrent un risque dévastateur en cas de contrôle.

Que peut-on conclure de l'efficacité du management du risque fiscal à gérer le risque lié à la conformité des entreprises exerçant dans un environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif.

CONCLUSION GÉNÉRALE

En Conclusion, nous avons tenté tout le long cette recherche de comprendre le degré d'efficacité management du risque fiscal à gérer le risque lié à la conformité, en empruntant une démarche d'analyse descriptive de la sphère environnementale fiscale déclarative algérienne, la nature du risque fiscal et les modalités de pratique de l'audit fiscal qui est l'outil principal de ce procédé managérial, pour déduire hypothèses C posée préalablement a pu être affirmée et qui est : << Les caractéristiques évolutives et variables des démarches du management du risque fiscal accompagnées de leurs coûts quasiment inaccessibles ainsi les influences de la nature du risque fiscal et de la complexité de l'environnement fiscale algérien lié au cadre déclaratif ne conditionnent pas à eux seuls leur efficacité à gérer le risque fiscal lié à la conformité, d'autres facteurs interviennent>> .En effet, Parmi ces facteurs il y a la spécificité de l'entreprise, la compétence des missionnaire de l'audit fiscal dédiée à la gestion du risque lié à la conformité , le pouvoir discrétionnaires des dirigeants et des taxemanagers.

L'analyse des caractéristiques de la complexité de l'environnement fiscal lié au cadre déclaratif ainsi que les procédures de contrôle fiscal en Algérie nous a permis comprendre que les textes fiscaux sont par nature ambigus et mouvants d'une manière générale , leur compréhension se heurte à des contraintes de confusion tant par les chefs d'entreprises que par l'administration fiscale, générant dans leur application d'une part des erreurs récurrentes des entreprises lors de leurs souscriptions des déclarations les exposant aux énormes risques de régularisation et des rehaussements mettant péril leur réputation, leurs performances et leur survie ; d'autre part des redressements qui sont plus au moins infondés pour la plus part qui sont souvent pratiqués au détriment de ces entreprises en dépit des garanties que la loi leur a offert, du fait aussi du manque de moyens humains qualifiés et de matériel de l'administration.

Quant aux modalités de pratique du management fiscal des entreprises dit audit fiscal par les praticiens en Algérie, elles sont en effet variables, évolutives, la main-d'œuvre qualifiée en la matière est rare et onéreuse, influent sur les coûts, ce qui explique la quasi-inaccessibilité des petites et moyennes entreprises à l'audit fiscal.

Pour les entreprises qui ont les moyens de s'offrir les services d'une mission d'audit fiscal de qualité avec un minimum de marge d'erreur, elles ont l'opportunité de déceler le risque fiscal

Conclusion générale

qui pèse sur leur survie, appréhender son impact sur sa performance, détecter son origine, évaluer la qualité de la gestion fiscale de l'entreprise et être avant-gardiste à la survenance des futurs risques fiscaux.

Cette mission d'audit fiscal dans le cadre du management du risque fiscal lié à la conformité, même si elle s'avère dénuée de marge d'erreur, elle ne peut éviter pour l'entreprise le coût financier du redressement fiscal, du moment où l'auto régularisation qui est proposée dans le cadre la rectification des erreurs et des insuffisances de déclaration sont assorties par des pénalités de retard qui sont généralement plus élevées que le coût de redressement potentiel lui-même.

En pratique, il est difficile d'évaluer avec précision l'efficacité d'une étude de management du risque fiscal à gérer le risque lié à la conformité, du fait de la variété et des techniques d'analyse et leurs caractères évolutifs, la taille de l'entreprise, la compétence du personnel chargé de la mission, de la manière de savoir comment l'organisation traite l'information, l'efficacité du système d'information de l'entreprise, l'influence du degré d'opportunisme du missionnaire fiscal à expliquer par la théorie de l'agence applicable à la gouvernance actionnariale dans le cadre de la gestion du risque fiscal depuis les années 2000 à nos jours.¹²²

Sur le plan de l'analyse scientifique, une étude efficace sur le management de risque fiscal ne peut se limiter sur un environnement fiscal lié au cadre déclaratif. Elle doit être élargie au moment de la survenance du risque fiscal c'est-à-dire lors du déroulement des procédures de contrôles fiscaux. Elle doit aussi s'élargir vers l'environnement fiscal lié au cadre contentieux et celui lié au cadre du recouvrement dans le souci de comprendre comment l'entreprise fait face aux erreurs de redressement.

¹²² ABDERRAHMEN, M. G. Op.cit.P128

Conclusion générale

Pour ce faire, cette étude doit être entreprise dans un contexte de thèse de doctorat pour tenter de comprendre dans quelle mesure le management de risque fiscal peut-il permettre aux entreprises dans un environnement fiscal y compris les sphères contentieuses, la sphère recouvrement, voir la sphère internationale de gérer le risque fiscal.

BIBLIOGRAPHIE

Les ouvrages

- Alain EUZEBY, M.-L. H. (1990). *Finances publiques: une approche économique*. Paris: Dunod.
- BASLE, M. (1989). *Les systèmes fiscaux*. Paris: Dalloz.
- BESSAD, A. (2004). *Manuel sur la comptabilité publique: budget, agent et compte*. Alger: Dar houma.
- BOUBIR, DJ., (2013), *Comptabilité financière SCF et IFRS*, Alger : Berti
- CHMIDT, J. (1995). *L'impôt et technique*. Paris: Dalloz.
- COLETTE, C. (1987). *Gestion fiscale et finances de l'entreprise* (Vol. II). Paris: Puf.
- COLIN, P., GERVAISE, G., & ROSSETTI, M. (1994). *Fiscalité et entreprise*. Paris: Vuibert.
- COLLETTE, C. (1998). *Gestion fiscale des entreprises*. Paris: Ellipses.
- COZIAN, M., & CHADEFEAU, M. (1994). *Précis de fiscalité d'entreprise*. Paris: Litec.
- Deslandes, M., GALAS, H., & LAFOURCADE, J. (1993). *Fiscalité: études pratiques*. Paris: Economica.
- DUMALANEDE, E., & BOUBEKEURE, A.H. (2009) , *Comptabilité générale*, Alger : Berti.
- FRIÉDIRICHE, M., & LANGFOIS, G., & BENNAULT,R., (2007), *Comptabilité et audit*, Paris :Millésme.
- GUEDJ,N., (2004), *Finances de l'entreprise*, Paris : Organisation.
- GROSCLAUDE, J., & MARCHESSOU, P. (1996). *Quand le fisc vous contrôle: anticiper un contrôle fiscal, gérer la procédure et réagir en cas de redressement*. Paris: Organisation.
- GROSCLAUDE, J., & MARCHESSOU, P. (2007). *Procédures fiscales* (Vol. IV). Paris: Paris.
- KHELASI, R., (2010), *Précis sur l'audit fiscal de l'entreprise*, Alger : Berti.
- LANDAIS, C., PIKETTY, T., & SAEZ, E. (2011). *Pour une révolution fiscale: un impôt sur le revenu pour le XXIeme siècle*. Paris: Seuil.
- LEROY, M. (1993). *Le contrôle fiscal: une approche cognitive de la décision administrative*. Paris: L'Harmattan.
- LEROY, M. (2006). *Mondialisation et fiscalité: la globalisation fiscale*. Paris: L'Harmattan.

Bibliographie

MEHL, L., & BELTRAME, P. (1984). *Science et technique fiscale*. Paris: Puf.

MINTZBERG, H. (1999). *Safari en pays stratégique: l'exploration des grands courants de la pensée stratégique*. Paris: Village mondial.

Mémoires et thèses

ABDERRAHMEN, M. G. (2013). *Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal*. Tunis: Thèse de doctorat.

BENDADDA, F. (2008). *L'audit fiscal aspect théorique et pratique*. Alger: Mémoire IEDF.

BRIKI, L. (2012). *L'audit fiscal et son rôle dans l'optimisation des choix fiscaux*. Alger: Mémoire IEDF.

CHADEFAUX, M. (1987). *Audit fiscal*. Dijon: Thèse de doctorat.

FELLI, M. (2011). *Audit fiscal*. Alger: Mémoire IEDF.

ICHALALEN, M. (2008). *Audit fiscal d'une entreprise*. Alger: Mémoire IEDF.

HIMRANE, M. (2008). *Audit fiscal et les réformes comptables en algérie*. Alger: Mémoire de l'IEDF.

SEGUINI, L. (2016). *La gestion fiscale et la performance des entreprises*. Alger: Memoire IEDF.

Articles et colloques

CHADEFAUX, M. (2006, Juillet 27). La performance fiscale des entreprises. *Revue de droit fiscal*, pp. 30-35.

Jean-Luc ROSSIGNOL, K. A. (2013, Octobre 23). La gestion du risque fiscal inherent à l'implantation d'une entreprise dans un pays emergeant: le cas français au Vietnam. *Revue francophone de la gestion*, pp. 50-63.

Participation dans un Colloques internationale sur l'ingénierie fiscal et performance de l'entreprise organisée le 27 et 28 avril 2016 à la faculté de poly technique de l'université de Chaib Mdoukal, D'El_ Jadida au Maroc avec le thème « *Impact des litiges fiscaux sur la performance des entreprises dans un environnement fiscal algérien* »

Guides et références juridiques

finances, M. d. (2012). *Code des impôts directs et taxes assimilées*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2012). *Codes de la taxe sur le chiffre d'affaires*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2017). *Codes de la taxe sur le chiffre d'affaires*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2003). *Guide du vérificateur*. Alger: Alger édition.

finances, M. d. (2004). *Guide de l'investisseur et de l'investissement*. Alger: G.A.L.

finances, M. d. (2004). *Guide du contrôle sur pièces*. Alger: Alger éditions.

finances, M. d. (2012). *Codes des procédures fiscales*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2012,2013,2014,2015,2016,2017). *Guide de TVA*. Alger: Alger édition.

finances, M. d. (2012,2013,2014,2015,2016,2017). *Guide des déclarations*. Alger: Alger éditions.

finances, M. d. (2012,2013,2014,2015,2016,2017). *Guide du contribuable*. Alger: Alger éditions.

finances, M. d. (2012,2013,2014,2015,2016,2017). *Guides fiscaux*. Alger: Alger édition.

finances, M. d. (2012,2013,2014,2015,2016,2017). *Système fiscale algérien*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2013). *Code des impôts et taxes assimilées*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2013). *Codes de la taxe sur le chiffre d'affaires*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2013). *Codes des procédures fiscales*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2014). *Circulaires relative au rejet de comptabilité et notes d'application faisant référence au texte de loi du 24/02/2014*. Alger: Ministère des finance.

finances, M. d. (2014). *Code des impôts et taxes assimilées*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2014). *Codes de la taxe sur le chiffre d'affaires*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2014). *Codes des procédures fiscales*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2015). *Code des impôts et taxes assimilées*. Alger: Ministère des finances.

finances, M. d. (2015). *Codes de la taxe sur le chiffre d'affaires*. Alger: Ministère des finances.

Bibliographie

- finances, M. d. (2015). *Codes des procédures fiscales*. Alger: Ministère des finances.
- finances, M. d. (2016). *Codes de la taxe sur le chiffre d'affaires*. Alger: Ministère des finances.
- finances, M. d. (2016). *Codes des procédures fiscales*. Alger: Ministère des finances.
- finances, M. d. (2017). *Code des impôts et taxes assimilées*. Alger: Ministère des finances.
- finances, M. d. (2017). *Codes des procédures fiscales*. Alger: Ministère des finances.
- finances, M. d. (2017). *Droits de timbre*. Alger: Ministère des finances.
- finances, M. d. (2017). *Loi des finances 2017*. Alger: Ministère des finances.
- Circulaire N°22/MF/DGI/DRV/2014 relative au rejet de comptabilité, page 9, Direction de la recherche de la vérification, Direction générale des impôts, Ministère Des Finances 18 février 2014 (auteur direction de la recherche de la vérification, éditeur direction générale des impôts n année 18 février 2014)

Liste des figures

Liste des figures

Figure 1: circuit économique des transactions imposables à l'impôt général sur les vente suivant le mode de perception suspensif-----	36
Figure 2: circuit économique des transactions imposables à l'impôt sur toute transaction devenue taxe sur le chiffre d'affaire suivant le mode de perception cumulatif-----	38
Figure 3: circuit économique entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée selon le mode d'imposition fractionné-----	40
Figure 4 : les principales évolutions favorisant la naissance de la TVA.-----	41
Figure 5: système comptable centralisateur simple-----	95
Figure 6 : présentation du système comptable centralisateur informatisé empirique en Algérie	97
Figure 7 : opération de rapprochement des achats/dépenses avec les écritures comptables.....	172
Figure 8: rapprochement des factures de vente avec les livres comptables	173
Figure 9 : Etat de rapprochement des valeurs déclarées avec leurs pièces justificatives, le compte comptable et impôt concerné par la vérification ponctuelle.....	176

Liste des tableaux

Liste des tableaux

Tableau 1: page de garde la fiche de contrôle -----	135
Tableau 2 : première page de la fiche de contrôle représentant le Tableau contrôle et suivie des déclarations mensuelles TAP du contribuable -----	136
Tableau 3: page3 de la fiche de contrôle relative au suivi de déclarations mensuelles de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) -----	139
Tableau 4: Page quatre de la fiche de contrôle relative au suivi des autres droits tels que l'IRG Salaire, Droits de Timbre, Eventuellement la TIC, L'IRG/RCM et la Taxe de la formation ou de d'apprentissage -----	143
Tableau 5: tableaux de rapprochement entre l'exigibilité légale des Acomptes Provisionnels IBS et le montant des acomptes provisionnels payés-----	241
Tableau 6: état de rapprochement les droits de TVA éligible et les droits de TVA déclarée pour les 5 mois de l'année 2016 -----	244
Tableau 7: état de rapprochement entre les droits de TVA éligibles et les droits de TVA déclarée pour les années 2013,2014, 2015 et 2016 -----	244
Tableau 8: Etat de détermination des taux de pénalité de recouvrement des paiements tardifs -----	248
Tableau 9: Etat indicatif de détermination des taux de pénalité de recouvrement pour les 5 premiers mois de l'année 2016 -----	249
Tableau 10: Etat de détermination des valeurs des pénalités de recouvrement insuffisance de déclaration des droits de TVA des 5 premiers de l'année 2016-----	251
Tableau 11 : Etat de de rapprochement entre la base de l'amortissement déclaré et celle éligible -----	253
Tableau 12: Etat de rapprochement entre la TAP exigible et la TAP Payé -----	254
Tableau 13 : Etat de rapprochement entre les annuités d'amortissement déclarées celles exigibles-----	254
Tableau 14 : Etat d'analyse du risque fiscal résultat des anomalies ressortis -----	259
Tableau 15 : Etat de détermination des pénalités de recouvrements à la suite de l'auto régularisation -----	259

Annexe 1 : Déclaration IFU Série G 12 2015 et 2016

Série G n° 12

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية الضرائب لولاية
DIRECTION DES IMPOTS DE
WILAYA de

التصريح برقم الأعمال
(نظام الضريبة الجزائية الوحيدة)

**DECLARATION
DU CHIFFRE D'AFFAIRES**
(REGIME DE L'IMPOT FORFAITAIRE
UNIQUE)

الفترة من: إلى:
Période du au

يعاد قبل 1 فيفري من سنة التكاليف بالضريبة
A renvoyer avant le 1^{er} Février de
l'année d'imposition

تاريخ وختم المصلحة
date et cachet du service

رقم التعريف الجبائي
Numéro d'Identification Fiscale (NIF)

رقم التعريف الوطني:
Numéro d'Identification National (NIN)

رقم المادة:
N° d'article

رقم السجل التجاري:
N° du registre de commerce

رقم بطاقة الحرفي
N° de la carte d'artisan

اللقب : : الاسم - NOM :

اسم الشركة : : Raison sociale :

طبيعة النشاط: : Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة: : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

- إلى 1 جانفي: - au 1^{er} Janvier 200.....

- إلى 1 جانفي : - au 1^{er} Janvier 200.....

عنوان إقامة المصروح : : Adresse du domicile de l'exploitant :

أذكر العنوان القديم أيضا، في حالة تغيير العنوان خلال السنة. En cas de changement d'adresse en cours d'année, mentionner également l'ancienne adresse.

رقم الحساب الجاري البنكي أو البريدي : : N° CCB ou du CCP :

رقم الهاتف : : N° d'appel téléphonique :

إسم وعنوان المحاسب (في حالة وجوده) : : Nom et adresse du Comptable (le cas échéant) :

يرجى ملئ الفراغات المبينة أسفله، إذا كنتم تمارسون نشاطا آخر (في حالة تعدد النشاطات، أرفقوا جدولا مفصلا بالشكل المطلوب):
Si vous avez une autre activité, veuillez renseigner les champs ci-après indiqués (En cas de multiplicité d'activités joindre un état dûment renseigné) :

اسم الشركة : : Raison sociale :

طبيعة النشاط: : Nature de l'activité :

عنوان المحل أو المؤسسة: : Adresse de l'établissement ou de l'entreprise :

نظرا لأهمية هذا التصريح الذي ينبغي أن يكون قاعدة لتثبيت الضريبة الجزائية الوحيدة، يوصى المكلفون بالضريبة بتقديم المعلومات المطلوبة بدقة وإعادة هذه المطبوعة في الأجل المحددة.
Compte tenu de l'importance de cette déclaration qui doit servir de base à la fixation de l'impôt forfaitaire unique, il est recommandé au contribuable de fournir les renseignements demandés avec précision et de renvoyer le présent imprimé dans les délais prescrits.

Renseignements relatifs au Chiffre d'affaires			معلومات متعلقة برقم الأعمال
مبلغ الضريبة Montant de l'impôt	معدل الضريبة Taux de l'IFU	قيمة رقم الأعمال Montant du chiffre d'affaires	طبيعة العمليات (يتعلق الأمر بالنشاطات المنجزة داخل نفس المؤسسة) Nature des opérations réalisées (Il s'agit des activités réalisées au sein de la même entreprise)
.....	5%	(1) بيع البضائع والأشياء وكذا نشاط الحرفيين التقليديين الذين يمارسون نشاط حرفي فني (المادة 282 مكرر 1 - 1). (1) vente des marchandises et objets ainsi que les activités des artisans exerçant une activité artisanale artistique (article 282 ter - 1).
.....	12%	(2) نشاطات أخرى (المادة 282 مكرر 1 - 2). (2) autres activités (article 282 ter - 2).
.....			مجموع قيمة رقم الأعمال المصرح به Montant total du chiffre d'affaires déclaré (1) + (2)

.....	الخضوع للحد الأدنى للضريبة الجزائرية الوحيدة بمبلغ 10000 دج أو 5000 دج حسب الحالة Soumission au minimum d'imposition 10 000DA ou 5 000DA, selon le cas (*)
-------	---

Option pour un seul paiement annuel : OUI NON

عند اختيار الخضوع لنظام الدفع السنوي للضريبة، فإن الدفع يكون وجوباً قبل 30 سبتمبر من السنة كأخر أجل دون سابق إشعار.
En cas d'option pour le paiement annuel de l'impôt, celui-ci doit se faire au plus tard le 30 septembre de l'année sans avertissement préalable.

أشهد بأن المعلومات المسجلة على هذه المطبوعة مضبوطة وحقيقية
J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts.

بـ Le في : A

Signature

الامضاء

تذكير

- يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة حسب الضريبة و تسديدها وفق الأجل المحددة في المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (المادة 282 مكرر 4).
- يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة في حالة تحقيقهم لرقم أعمال يتجاوز الرقم المصرح به بعنوان السنة ن بتقديم تصريح تكميلي مابين 15 و 30 جانفي للسنة ن+1 (المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة).
- يمكن للإدارة الجبائية ان تصحح الاسس المصرح بها عن طريق جدول فردي في حالة تصريح غير مكتمل (المادة 282 مكرر 2).
- بإمكان الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة اختيار التسديد السنوي شريطة احترام الشروط المنصوص عليها في المادة 365 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- يقدر الحد الأدنى للضريبة بـ 10000 دج (المادة 365 مكرر) يخفض هذا الحد الى 5000 دج بالنسبة للأشخاص المستفيدين من اجراءات دعم التشغيل (وودت ش - ص و ا ب - وودق م) - المادة 282 مكرر 7.
- طرق التسديد: بالنسبة للدفع نقدا يجب مراعاة احكام القرار الوزاري رقم 57 بتاريخ 26 ديسمبر 2013 حيث إذا تجاوز المبلغ المسدد للفصل أو السنة 100000 دج فان هذا الأخير يدفع بواسطة وسيلة دفع أخرى غير النقد.

- ✓ بالنسبة للتسديد المنوي او الفصلي: استعمل القسيمة B
- ✓ بالنسبة للتسديد التكميلي: استعمل القسيمة A

Rappel

- Les contribuables soumis à l'IFU doivent procéder au calcul de l'impôt dû et le reverser suivant la périodicité prévue par l'article 365 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA) (article 282 quater CIDTA).
- Dans le cas de réalisation d'un chiffre d'affaires dépassant celui déclaré au titre de l'année N, les contribuables soumis à l'IFU doivent souscrire une déclaration complémentaire entre le 15 et le 30 Janvier de l'année N+1 (Article 282 quater du CIDTA)
- L'administration fiscale peut rectifier les bases déclarées, en cas d'insuffisance de déclaration. (Article 282 quater du CIDTA)
- Les contribuables relevant de l'IFU peuvent opter pour le paiement annuel en respectant les conditions prévues par l'article 365 du CIDTA et la précision sur la case prévue à cet effet.
- Le minimum d'imposition est fixé à 10.000DA (article 365 bis), toutefois, ce minimum est ramené à 5.000DA pour les contribuables éligibles aux dispositifs d'aide à l'emploi (ANSEJ - ANGEM -CNAC)- article 282- octiés.
- Modes de paiements: Le règlement doit être effectué par un moyen de paiement autre que l'espèce (arrêté ministériel n° 57 du 29 décembre 2013) lorsque le montant de l'impôt dépasse la somme de 100.000DA.

- Pour le paiement trimestriel ou annuel : Utiliser le coupon B
- Pour le paiement complémentaire : Utiliser le coupon A

Annexe2 : Note explicative sur les modalités de déclaration IFU

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
Direction Générale des Impôts

DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE.....
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE.....

Alger, le

MADAME / MONSIEUR.....

OBJET : Impôt Forfaitaire Unique (IFU).
- Articles 23 et 24 loi de finances complémentaires 2015.

P.J : Une déclaration G12.

Dans le cadre du parachèvement de son programme de refonte de l'impôt et de modernisation de ses structures, l'administration fiscale a pris des mesures dont la finalité est de rendre plus performant le système fiscal et d'améliorer, sans cesse, le service rendu aux contribuables.

A cet égard, la loi de finances complémentaire pour 2015 a réaménagé l'Impôt Forfaitaire Unique (IFU) auquel sont soumis les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 30 000 000 DA.

Pour ce faire, j'ai le plaisir de vous informer que les procédures de notification du forfait ont été purement et simplement abandonnées pour être remplacées par une déclaration.

Désormais, les contribuables soumis à l'impôt forfaitaire unique ne sont tenus que par l'obligation de déposer, avant le **1^{er} Février** de chaque année, contre accusé de réception, une déclaration du chiffre d'affaires (Série G12) qui doit être renseignée dans toutes ses rubriques. Une déclaration complémentaire devant être déposée entre le **15 et 30 Janvier** de l'année suivante en cas de dépassement du chiffre d'affaires déclaré sur la déclaration initiale.

L'option au réel étant toujours de vigueur, les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur à 30.000.000 DA, ont la faculté d'opter pour ce régime et doivent, dans ce cas, souscrire une demande avant le **1^{er} Février** de l'année, auprès du Centre Des Impôts (CDI), du Centre de Proximité des Impôts (CPI) ou de l'inspection des impôts gérant le dossier fiscal.

Il convient de rappeler que les taux de l'impôt sont de:

- 5% pour les activités d'achat-revente et de production de biens ;
- 12% pour les autres activités.

Toutefois, le montant de l'IFU ne peut en aucun cas être inférieur au minimum d'imposition fixé à **10.000DA** (article 365 bis du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées). Ce minimum est ramené à **5.000DA** pour les contribuables éligibles aux dispositifs d'aide à l'emploi (ANSEJ - ANGEM -CNAC), article 282- octies du même code.

Compte tenu du changement de procédure, le délai de dépôt de la déclaration G12 est reporté, exceptionnellement, au **1^{er} Avril 2016**.

Comptant sur votre adhésion à cette nouvelle démarche qui, au demeurant, allègera sensiblement vos obligations fiscales, nous restons à votre entière disposition pour toute information complémentaire susceptible de vous renseigner et vous permettre de mieux souscrire votre déclaration.

Veillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes salutations les plus distinguées.

Annexe 3 Bordereaux de Versement IFU 2016

Annexe de la déclaration du chiffre d'affaires		ملحق التصريح برقم الأعمال	
<p>A Impôt Forfaitaire Unique commune:..... année سنة بلدية: الضريبة الجزائرية الوحيدة</p> <p>Raison sociale..... : اسم الشركة Prénoms : الاسم NOM</p>			
<p>Complément IFU avant (31 Janvier) إمضاء المكلف بالضريبة</p> <p>IFU à 5%:..... DA signature du contribuable</p> <p>IFU à 12%:..... DA</p> <p>Total:..... DA</p> <p>quittance n° date:.....</p>			
		<p>تكميلي (قبل 31 جانفي)</p> <p>ض ج و: 5% دج</p> <p>ض ج و: 12% دج</p> <p>المجموع: دج</p> <p>وصل رقم تاريخ</p>	
✂			
<p>R Impôt Forfaitaire Unique commune:..... année سنة بلدية: الضريبة الجزائرية الوحيدة</p> <p>Raison sociale..... : اسم الشركة Prénoms : الاسم NOM</p>			
<p>Trimestriel /annuel إمضاء المكلف بالضريبة</p> <p>IFU à 5%:..... DA signature du contribuable</p> <p>IFU à 12%:..... DA</p> <p>Minimum:..... DA</p> <p>Total:..... DA</p> <p>quittance n° date:.....</p>			
		<p>فصلي/سنوي</p> <p>ض ج و: 5% دج</p> <p>ض ج و: 12% دج</p> <p>ض ج و: حد ادنى دج</p> <p>المجموع: دج</p> <p>وصل رقم تاريخ</p>	
✂			
<p>B Impôt Forfaitaire Unique commune:..... année سنة بلدية: الضريبة الجزائرية الوحيدة</p> <p>Raison sociale..... : اسم الشركة Prénoms : الاسم NOM</p>			
<p>Trimestriel /annuel إمضاء المكلف بالضريبة</p> <p>IFU à 5%:..... DA signature du contribuable</p> <p>IFU à 12%:..... DA</p> <p>Minimum:..... DA</p> <p>Total:..... DA</p> <p>quittance n° date:.....</p>			
		<p>فصلي/سنوي</p> <p>ض ج و: 5% دج</p> <p>ض ج و: 12% دج</p> <p>ض ج و: حد ادنى دج</p> <p>المجموع: دج</p> <p>وصل رقم تاريخ</p>	
✂			
<p>R Impôt Forfaitaire Unique commune:..... année سنة بلدية: الضريبة الجزائرية الوحيدة</p> <p>Raison sociale..... : اسم الشركة Prénoms : الاسم NOM</p>			
<p>Trimestriel /annuel إمضاء المكلف بالضريبة</p> <p>IFU à 5%:..... DA signature du contribuable</p> <p>IFU à 12%:..... DA</p> <p>Minimum:..... DA</p> <p>Total:..... DA</p> <p>quittance n° date:.....</p>			
		<p>فصلي/سنوي</p> <p>ض ج و: 5% دج</p> <p>ض ج و: 12% دج</p> <p>ض ج و: حد ادنى دج</p> <p>المجموع: دج</p> <p>وصل رقم تاريخ</p>	
✂			
<p>B Impôt Forfaitaire Unique commune:..... année سنة بلدية: الضريبة الجزائرية الوحيدة</p> <p>Raison sociale..... : اسم الشركة Prénoms : الاسم NOM</p>			
<p>Trimestriel /annuel إمضاء المكلف بالضريبة</p> <p>IFU à 5%:..... DA signature du contribuable</p> <p>IFU à 12%:..... DA</p> <p>Minimum:..... DA</p> <p>Total:..... DA</p> <p>quittance n° date:.....</p>			
		<p>فصلي/سنوي</p> <p>ض ج و: 5% دج</p> <p>ض ج و: 12% دج</p> <p>ض ج و: حد ادنى دج</p> <p>المجموع: دج</p> <p>وصل رقم تاريخ</p>	

Annexes

Annexe 4 : Déclaration prévisionnelle Série IFU G12 pour l'année 2017

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G12_PREVISIONNELLE_IFU.pdf

Annexe 5 : déclaration prévisionnelle pour les nouveaux contribuables IFU Série G12 Bis pour l'année 2017

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G12_BIS_NOUVEAU_CONTRIBUABLE_IFU.pdf

Annexe 6 : Déclaration IFU complémentaire Série G12 Ter pour l'année 2017

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G12_TER_COMPLEMENTAIRE_IFU.pdf

Annexe 7 Bordereaux de versement IFU série G50 Bis pour l'année 2017

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G50_BIS.pdf.pdf

Annexe 8 : Déclaration mensuelle des Salariés Série G50 TER des Salaires entreprises qui relèvent du régime de l'IFU

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G50_TER_SALAIRES_IFU.pdf

Annexe 9 : Déclarations annuelles des traitements des salaires et émoluments pour les entreprises du régime du réel, série G29

<http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/g29ter-traitements-emolument.pdf>

Annexe 10 : entête du la Déclaration annuelle des traitements des salaires et émoluments pour les entreprises du régime du réel, série D29

<http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G%2030.pdf>

Annexe 11 : Déclaration de l'ETAT Client des entreprises bénéficiant de la réfection TAP, Série G N°03

[http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G%203%20BIS%20\(INTERCALAIRES\).pdf](http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G%203%20BIS%20(INTERCALAIRES).pdf)

Annexe 12 : Bordereaux de déclarations mensuelles des droits au comptant : TVA,TAP,IRG/Salaire, AP/IBS, TIC,IRG/RCM, TAXE de FORMATION ET TAXE d'APPRANISSAGE pour les entreprises soumis au régime du Réel et assujetties à la TVA Série G50

<http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/Serie%20G%20n50%20V1.1.pdf>

Annexe 13 : Bordereaux de déclarations mensuelles des droits au comptant : TVA,TAP,IRG/Salaire, AP/IBS, TIC,IRG/RCM, TAXE de FORMATION ET TAXE d'APPRANISSAGE pour les entreprise soumises au régime du Réel Non assujetties à la TVA, ou Uniquement les l'entreprises déclarant la TAP dans la commune de résidence de leur siège secondaire série G50 A

<http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/Serie%20G50A.pdf>

Annexe 14 Déclaration Annuelle des entreprises soumises au Régime IBS Série G4

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/G4_FR .pdf

Annexes

Annexe 15 Déclaration Annuelle des entreprises soumises au Régime IBS Série G11

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimés/G11_FR_.pdf

Annexe 16 : Liasse fiscale

http://www.mfdgi.gov.dz/images/imprimés/liasse_fiscale_fr_V2.0.pdf

Annexe 17 : Article 23 du TCA relatif aux nomenclatures des produits soumis aux taux réduit Avant (7%) et après l'intervention de la loi de finances 2017 (9%)

Annexe 18 : Articles 251, et 259 du code des impôts directs et taxes assimilées Relatifs aux valeurs locatives fiscales à usage des biens bâtis et non bâtis imposables à la taxe foncière aux usufruits, et ce, avant et après la loi de finances complémentaire 2015

Annexe 19 : Article 263 Ter du code des impôts directs et taxes assimilées, relatif à la taxe d'assainissement

Annexe 20 : Avis de vérification de comptabilité

République Algérienne Démocratique Et Populaire

Ministère des finances Série O N°4

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts d'Alger Ouest

Sous-Direction du Contrôle Fiscal

Immeuble Mauritania AGHA ALGER

N° /DI Alger Ouest/BV/2016

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence :.....

Lettre avec
A.R
N°

RAISON SOCIAL

ADRESSE:

N°

N.I.S :

Le . 19/10/2016

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre **Etablissement**.....

à **09** Heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices **2012-2013-2014-2015** l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci-après désignés : **TAP _ TVA _ IBS _ IRG/Associés _ IRG/Salaires _ Droit de Timbre et Droit d'Enregistrement et autres Impôts et Taxes**. Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du code des procédures fiscales (CPF).

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44/1 du CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès

remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations des contribuables.

Veillez agréer Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des

Vérificateurs

République Algérienne Démocratique et populaire

Dispositions fiscales

Article 20-4 du Code de Procédures Fiscales : Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades, des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernés, les documents à vérifier et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du C.P.Fiscale : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois en ce qui concerne :

- les entreprises de prestation de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas **1.000.000 DA**.
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas **2.000.000 DA** pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement **5.000.000 DA** et **10.000.000 DA** pour chacun des exercices vérifiés.

Annexes

Ligne 2 la remise. Ligne après le paragraphe 2, en cas de le contribuable est tenu

Article 20-5 du CPF . 4^{ème} ligne les entreprises..... leur chiffre d'affaires. Idem

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Monsieur **le sous-directeur du contrôle fiscal d'Alger ouest**
Tél N°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par **Monsieur le directeur des impôts d'Alger ouest**.....

Tél N°

Annexes

Annexe 21

Direction Générale des Impôts

Direction Régionale des Impôts d'Alger

Direction des Impôts d'Alger Ouest

Sous-Direction du Contrôle Fiscal

Immeuble Mauritania AGHA ALGER

Référence: N° /DIAO/SDCF/BVC/BR/2016.

Avis de contrôle ponctuel

A M

.....

.....

LETTRE AVEC A.R

Le :

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre **société** le**10 jours après la réception de l'avis** àheures, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur l'année, en vertu des dispositions de l'article 20 bis du code des procédures fiscales.

Annexes

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 du code des procédures fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander des précisions sur la conduite de cette vérification ponctuelle.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du code des procédures fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'impositions sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Annexe 22 : fiche de début des travaux

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
N°23

Série O,

Imp. Officielle (2007) _____

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION D'ALGER OUEST
SOUS DIRECTION DU CONTROL FISCAL
Immeuble Mauritania AGHA ALGER
N° /DIWAO/BV/2016

Fiche de début des travaux
De vérification

.....le.....

Numéro de L'Affaire N° d'article d'imposition
.....

Numéro d'Identification Fiscal
.....

Nom et Prénom ou Raison Sociale
.....

Activité
.....
.....

Adresse Tél
.....

Avis de vérification de comptabilité N° du
.....

Remis ou Reçu le
.....

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation a Monsieur le **sous directeur du contrôle fiscal d'Alger ouest** Tél N°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par **Monsieur le directeur des impôts d'Alger ouest**..... Tél N°

Période à vérifier du au

Noms, prénom et grades des agents vérificateurs :

M^R.....

M^R.....

M^R.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de Brigade
Vérificateurs

Les

Annexe 23 : imprimé de demande d'authentification

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION DES IMPOTS ALGER OUEST
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL
BUREAU DES VERIFICATIONS FISCALES
N° /DIAO/SDCF/BVF/2016**

Tel :
Fax :

ALGER, le :

A

Monsieur le gérant de la SARL

« , , Alger »

OBJET : sauvegarde des intérêts du trésor

- Demande de communication de renseignements

REFER : Articles de 45 à 59 du code des procédures fiscales.

*J'ai l'honneur de vous prier de bien vouloir, me faire connaître le montant des achats de marchandises et autres produits que votre entreprise a réalisé auprès de la **EURL** « », Importation de peinture, Rue, Cheraga– ALGER.*

Durant la période allant de 01/01/2012 Au 31/12/2015.

Je vous prie de me préciser si possible les dates, quantités, montants des factures et mode de règlement (copies de factures), avec précision de solde fournisseur pour chaque exercice.

Ces renseignements étant indispensables pour la vérification de la situation fiscale du contribuable ci-dessus, je vous prie de me faire parvenir votre réponse dans les meilleurs délais

Veillez agréer, monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

Signé :

(I.C)

Annexe 24 : Notification de redressement de vérification comptabilité (celle du ponctuelle a la même forme)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Série O, N°21

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION D'ALGER OUEST

SOUS DIRECTION DU CONTROL FISCAL

Immeuble Mauritania AGHA ALGER

N° /DIWAO/BV/2016

**Notification DE Redressement suite
à la Vérification de Comptabilité**

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A. M.

.....
.....
.....

Le..... 20

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° Du vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du Au au titre des exercices se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :.....
.....
.....

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

notification.

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

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

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

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

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

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de Brigade Noms et Grades des Vérificateurs

Résumé

Dans ce travail, il s'agit de mettre en lumière un phénomène managérial très récurrent dans la vie économique des entreprises qui est celui du management du risque fiscal lié à la conformité. En effet c'est une étude axée sur degré de l'efficacité des modalités évaluation des entreprises du risque fiscal involontaire lié à la conformité dans la sphère environnementale fiscale déclarative qui constitue avec celle du contentieux, celle de recouvrement et de la sphère fiscale internationale des composantes de l'environnement fiscal algérien. La nature de ce risque est définie selon une approche managériale par Martial Chadeaux comme le triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l'administration fiscale. Il touche généralement les entreprises ayant une bonne moralité fiscale et ses effets sont dévastateurs pour leur performance et leur survie. Ce risque revêt un caractère latent dans la mesure où les erreurs qui font objet de redressement sont celles commises involontairement et généralement à l'insu de ces entreprises dès leur souscription des déclarations fiscales. L'une des causes de ces erreurs est la nature complexe des règles fiscales déclaratives qui se caractérise par leurs mouvances permanentes et leurs ambiguïtés. Ceci nous a amené à nous interroger en premier lieu sur la spécificité de la complexité de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif, en deuxième lieu sur la nature du risque fiscal lié à la conformité et en fin sur les modalités de pratique du management du risque fiscal en Algérie. Ces questions ont été traitées respectivement dans les trois chapitres du mémoire pour tirer trois conclusions majeures qui nous servent comme élément de réponse à notre problématique :

Nous avons déduit dans le premier chapitre que la complexité de l'environnement fiscal lié au cadre déclaratif est due d'une part à la complexité de la matière fiscale et d'autre part les confusions de l'emploi des concepts fiscaux commises par le législateur fiscal lors de la conception du système fiscal algérien, à l'instar de la confusion de la notion du fait générateur avec l'exigibilité en matière de la taxe sur la valeur ajoutée et la taxe sur l'activité professionnelle, la confusion du taux zéro (0) et l'exonération en matière de la taxe sur la valeur ajoutée pour les activités d'exportation.

Nous avons conclu à travers le deuxième chapitre portant sur l'étude du contrôle fiscal en Algérie que le risque fiscal lié à la conformité émane aussi des erreurs de redressement récurrentes qui sont généralement non fondées et commises par un nombre important de services

fiscaux, du fait de la rareté du personnel qualifiés et le manque de moyens et de formation dont souffrent le personnel de l'administration fiscale.

Et enfin dans notre étude des modalités de management du risque fiscal nous a permis de ressortir plusieurs limites du procédé managérial en question tel que la rareté des ressources humaine et les compétences en a matière, les taille de l'entreprise qui peut biaiser la fiabilité de l'étude, les coûts élevés des compétences et des services extérieurs en la matière et les spécificités de l'environnement fiscal algérien lié au cadre déclaratif.

En guise de conclus, les démarches du management du risque fiscal sont variables, évolutives, leur accessibilité dépend à de leurs coûts non fiscaux qui sont trop élevés, leur efficacité n'est pas absolue et dépend de plusieurs paramètres tels que, l'ampleur du risque fiscale, les ressources et compétences mobilisées, la capacité de l'organisation à traiter de l'information, la spécificité de l'environnement fiscal algérien et/ou autres.

Toutefois, Sur le plan de l'analyse scientifique, une étude efficace sur le managent de risque fiscal ne peut se limiter sur un environnement fiscal lié au cadre déclaratif. Elle doit être élargie au moment de la survenance du risque fiscal c'est-à-dire lors du déroulement des procédures de contrôles fiscaux. Elle doit aussi s'élargir vers l'environnement fiscal lié au cadre contentieux et celui lié au cadre du recouvrement dans le souci de comprendre comment l'entreprise fait face aux erreurs de redressement dans un environnement fiscal global.

Pour ce faire, cette étude doit être entreprise dans un contexte de thèse de doctorat pour tenter de comprendre dans quelle mesure le mangement de risque fiscal peut-il permettre aux entreprises dans un environnement fiscal y compris les sphères contentieuses, la sphère recouvrement, voir la sphère internationale de gérer le risque fiscal.

Mots clés : Environnement fiscal lie au cadre déclaratif, le risque fiscal lié à la conformité ; le management du risque fiscal

Table des matières

INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
Chapitre I:	
CHAPITRE I : ENVIRONNEMENT FISCAL ALGÉRIEN LIÉ AU CADRE DÉCLARATIF	16
Introduction au chapitre I	16
Section 1 : Cadre conceptuel de l'impôt moderne	17
1. Définition de l'impôt et ses caractéristiques	17
2. Les éléments constitutifs de l'impôt et sa classification	19
2.1. Les éléments constitutifs de l'impôt	19
2.1.1. Les éléments constitutifs de l'impôt partant des champs d'application	19
2.1.1.1. La matière imposable	20
2.1.1.2. Le fait générateur et l'exigibilité d'un impôt	20
2.1.1.3. La personne redevable légale.....	21
2.1.1.3.1. Le redevable légal et réel.....	22
2.1.1.3.2. Le redevable légal non réel	22
2.1.2. Les éléments constitutifs de l'impôt selon l'importance pécuniaire.....	22
2.1.2.1. La base imposable.....	22
2.1.2.2. Le taux ou le tarif	24
2.1.2.3. Les droits	24
2.2. La Classification de l'impôt.....	25
2.2.1. La Classification administrative.....	25
2.2.1.1. La Classification selon la destination	25
2.2.1.1.1. Les impôts Budgétaires	25
2.2.1.1.2. Les impôts communaux.....	26
2.2.1.1.3. Les impôts d'affectation spéciale.....	26
2.2.1.2. Classification selon le mode perception	27
2.2.1.2.1. Les droits enrôlés	27
2.2.1.2.2. Les Droits au comptant.....	29
2.2.2. La classification technique fiscale	30
2.2.2.1. La Classification selon la nature de l'impôt	31
2.2.2.2. La classification selon les caractéristiques du redevable légal	31
2.2.2.3. Classification selon le mode de calcul	32

Tables des matières

2.2.2.4.	L'impôt réel et l'impôt personnel.....	32
2.2.2.5.	Les impôts analytiques et impôts synthétiques	32
2.2.2.5.1.	Les impôts analytiques	32
2.2.2.5.2.	Les impôts synthétiques	33
2.2.3.	Classification économique de l'impôt	33
3.	Principes de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	35
3.1.	Histoire de la Naissance de la TVA.....	35
3.2.	Principes généraux du la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en tant qu'impôt.....	41
3.2.1.	Le champ d'application.....	41
3.2.2.	Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée	44
3.2.3.	Les règles de déductions.....	44
3.2.4.	La base imposable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....	45
3.2.5.	Le Taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....	45
Section 2 : le système fiscal applicable aux entreprises en Algérie		46
1.	Le Champ d'application.....	47
1.1.	Les activités imposables	47
1.2.	Exemptions et exonérations.....	48
2.	Le régime du réel	50
3.	Le régime de l'impôt forfaitaire unique (IFU).....	53
3.1.	Le régime d'évaluation forfaitaire par l'administration fiscale.....	54
3.2.	Le régime du paiement spontané	55
Section 3 : les droits dont les entreprises du régime du réel sont redevables légales		56
1.	Les impôts, taxes et les droits dont les entreprises sont redevables légales non réelles	57
1.1.	Les impôts détenus pour compte et les retenues à la source.....	58
1.1.1.	L'impôt sur le revenu globale catégorie salariale (L'IRG Salaire).....	58
1.1.1.1.	Les revenus imposables	58
1.1.1.2.	Les exemptions à l'impôt sur le revenu globale catégorie salaire	60
1.1.1.3.	Calcul de l'impôt.....	61
1.1.1.3.1.	La base imposable.....	61
1.1.1.3.2.	Le taux	61
1.1.1.3.3.	Les droits	61
1.1.2.	Impôt sur le revenu global catégorie : revenue des capitaux mobiliers (IRG/RCM) 63	

Tables des matières

1.2.	Les impôts indirects	64
1.2.1.	La taxe sur la valeur ajoutée	65
1.2.1.1.	La taxe sur la valeur ajoutée collectée	66
1.2.1.1.1.	Le champ d'application.....	66
1.2.1.1.2.	Le fait générateur et exigibilité.....	71
1.2.1.1.3.	Base imposable.....	75
1.2.1.1.4.	Le taux	77
1.2.1.2.	La taxe sur la valeur ajoutée déductible.....	78
1.2.1.3.	La taxe sur la valeur ajoutée due ou précompte	84
1.2.2.	La taxe intérieure sur la consommation (TIC)	85
1.3.	Les droits de timbre sur quittances	85
2.	Les impôts et taxes dont les entreprises sont des redevables légales et réels	86
2.1.	La taxe sur l'activité professionnelle (TAP).....	86
2.1.1.	Le fait générateur et exigibilité.....	87
2.1.2.	Le taux.....	88
2.1.3.	Les réfections de la taxe	88
2.1.4.	Déclaration de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP).....	90
2.2.	La taxe sur la formation professionnelle et la taxe d'apprentissage.....	90
2.3.	La taxe foncière et la taxe d'assainissement	91
Section 4 : Modalités de détermination et de déclarations de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu globale (IRG)		
1.	La matière imposable	93
1.1.	Le résultat comptable.....	93
1.1.1.	Le journal auxiliaire achat.....	98
1.1.2.	Journal auxiliaire vente.....	98
1.1.3.	Le journal auxiliaire banque	99
1.1.4.	Journal auxiliaire Caisse.....	99
1.1.5.	Journal auxiliaire des opérations diverses	99
1.1.6.	Le journal général	100
1.1.7.	Le grand livre.....	100
1.1.8.	La balance	100
1.1.9.	Les états financiers	100
1.1.9.1.	Le bilan	101

Tables des matières

1.1.9.2.	L'état de compte de résultat	101
1.2.	Constitution de la matière imposable	101
1.2.1.	Les éléments communs entre la loi fiscale et la loi comptable	102
1.2.1.1.	Les amortissements.....	102
1.2.1.2.	Les éléments de faible valeur	102
1.2.1.3.	Les dégrèvements accordés par l'administration fiscale	103
1.2.1.4.	Les impôts mis à la charge en recouvrement de l'entreprise.....	104
1.2.2.	La distorsion entre la règle comptable et la règle fiscale	104
1.2.2.1.	La distorsion temporaire et temporelle entre la loi comptable et la loi fiscale 104	
1.2.2.2.	Les distorsions définitives entre la règle comptable et les règles fiscales	107
2.	La base imposable de l'impôt sur les bénéfices de sociétés (IBS) et l'impôt sur le revenu global (IRG)	108
2.1.	Les charges à déduire.....	109
2.2.	La plus-value de cession sur actif immobilisé.....	110
2.3.	Les modalités d'amortissement.....	110
2.4.	Réévaluation de l'actif	111
3.	La déclaration annuelle des contribuables issus du régime du réel	111
	Conclusion du chapitre I.....	114
	CHAPITRE II : LE CONTROLE FISCAL	116
	Introduction chapitre II.....	116
	Section 1 : L'Approche théorique du contrôle fiscal	118
1.	L'Approche juridico-fiscale.....	118
1.1.	Les objectifs du contrôle	118
1.2.	Les Moyens de contrôle fiscal.....	120
1.2.1.	Le dossier du contribuable.....	120
1.2.2.	Les éléments en possession de l'administration fiscale	121
1.2.3.	Le procès-verbal de constat (PV de constat)	121
1.2.4.	L'intervention sur place.....	121
1.2.5.	Le droit de communication	121
1.2.6.	Les dénonciations anonymes.....	122
1.3.	Les formes de contrôle	122
1.4.	Les droits de reprise.....	123
2.	Le risque fiscal lié à la conformité comme approche managériale du	

Tables des matières

	contrôle de l'administration.....	124
2.1.	Définition du risque lié à la conformité.....	124
2.2.	Les différents domaines de risques fiscaux selon Price WaterHoeser.....	126
2.3.	Sources du risque fiscal.....	130
2.3.1.	La complexité de la loi fiscale.....	130
2.3.2.	La spécificité de l'entreprise.....	131
2.3.3.	Sources liées à l'administration fiscale.....	131
Section 2 : Le contrôle formel.....		132
1.	Le contrôle sommaire.....	132
1.1.1.	Étape préliminaire.....	133
1.1.2.	L'examen des déclarations.....	134
1.1.2.1.	L'Analyse des Bordereaux séries G50 et G50 A.....	134
1.1.2.2.	L'Analyse du bilan et déclarations annexes.....	145
1.1.3.	Les Procès-verbal de constat.....	146
1.1.4.	Les éléments en possession de l'administration fiscale.....	147
2.	Contrôle sur pièce.....	148
2.1.	Définition du contrôle sur pièces selon le contexte algérien.....	149
2.2.	Déroulement du contrôle sur pièces.....	149
2.2.1.	L'analyse préalable.....	149
2.2.1.1.	L'examen du dossier fiscal de l'entreprise.....	150
2.2.1.2.	L'analyse des déclarations.....	151
2.2.1.3.	La vérification des discordances sommaires.....	152
2.2.2.	Examen critique des déclarations.....	154
2.2.2.1.	Les éléments en possession de l'administration fiscale.....	154
2.2.2.2.	Contrôle des droits.....	154
2.2.2.3.	Contrôle des éléments d'actifs du bilan.....	158
2.2.2.4.	Contrôle Les charges et les produits.....	159
Section 3 : La vérification approfondie.....		159
1.	La programmation du dossier fiscal.....	160
2.	Les conditions de la légalité des procédures de vérification approfondie .	163
3.	Vérification de comptabilité.....	164
3.1.	L'examen des documents fiscaux et comptables.....	165
3.1.1.	La conformité.....	166

Tables des matières

3.1.1.1.	Le principe de comptabilité d'engagement	166
3.1.1.2.	Le Principe d'Indépendance.....	166
3.1.1.3.	Principe de permanence des méthodes	167
3.1.1.4.	Le principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique	167
3.1.1.5.	Le principe de non compensation.....	168
3.1.1.6.	Le Principe d'intelligibilité	168
3.1.1.7.	Le principe d'une comptabilité complète	168
3.1.2.	Une comptabilité sincère	169
3.1.2.1.	Erreur du fait matérielle.....	170
3.1.2.1.1.	Inexactitude.....	170
3.1.2.1.2.	L'Omission	170
3.1.2.2.	Erreur de droit.....	170
3.2.	Moyen de contrôle	171
3.3.	Examen de l'activité de l'entreprise	174
4.	La vérification ponctuelle	174
Section 4 : Les conditions et Procédures contradictoire de rectification des déclarations, et de majorations.....		176
1.	Les procédures contradictoires de rectification des déclarations applicable aux contrôles formels.....	177
1.1.	Les procédures contradictoires	178
1.2.	Les procédures définitives de régularisation	179
1.3.	Les procédures de majoration applicable aux droits rappelés.....	180
2.	Les procédures contradictoires de rectification et de redressements applicables aux vérifications approfondies	185
2.1.	Procédures contradictoires.....	185
2.1.1.	Les obligations des vérificateurs	185
2.2.	Les Procédures définitives de redressement et de majoration	188
Il y a lieu de savoir que les valeurs qui sont utilisée dans ces deux dernières méthodes sont sous forme de volume, ou quantité du stock en sens large, les écarts sont alors multipliés selon les cas par le une coût unitaire moyen pondéré ou prix unitaire moyen pondéré, ce dernier est calculé par les vérificateurs,		192
Il y a aussi une autre extra comptable de rejet de comptable qui est plus compliquée appelée la méthode de rectifications des marges, ces deux formules sont les plus utilisées		192

Conclusion du chapitre II	193
CHAPITRE III : LES MODALITES DE PRATIQUE DU MANAGEMENT DU RISQUE FISCAL LIE A LA CONFORMITE EN ALGERIE	195
CHAPITRE III : Les modalités de pratique du management du risque fiscal lié à la conformité en Algérie	196
Introduction du Chapitre III	196
Section 1 : Cadre théorique sur management du risque fiscal	199
1. Audit fiscal comme première notion désignant le processus du management du risque fiscal	200
1.1. Définition et origines de l’audit	201
1.1.1. Distinction entre la notion de l’audit et la notion du contrôle	202
1.1.2. Distinction entre le conseil et l’audit	202
1.1.3. La distinction entre l’audit et la notion de révision	202
1.2. Extension de l’audit et apparition de l’audit fiscal	203
1.2.1. De l’audit légal à l’audit contractuel	203
1.2.2. De l’audit externe à l’audit interne	204
1.2.3. De l’audit comptable à l’audit multidisciplinaire	204
1.2.4. Les éléments favorisant l’apparition de l’audit fiscal	204
2. Les repères théoriques du phénomène du management des risques fiscaux	206
3. Postulat théoriques et évidence pratique de la relation entre la gouvernance de l’entreprise et le risque fiscal lié à la conformité	213
3.1. Le rapport en la gouvernance actionnaire de l’entreprise et le risque fiscal : Explication théorique	213
3.2. Le rapport entre la gouvernance actionnariale et le risque fiscal évidence pratique	215
3.3. La gouvernance partenariale	217
Section 2 : les éléments constitutifs de l’audit du risque fiscal latent en Algérie	220
1. Les outils d’analyse de l’audit fiscal.....	221
1.1. Le diagnostic fiscal	221
1.1.1. L’aspect juridico-fiscal	221
1.1.2. L’aspect comptable et financier de l’entreprise	223
1.1.3. L’aspect stratégique, opérationnel et organisationnel de l’activité de l’entreprise	224
1.2. Le degré de conformité	224

Tables des matières

1.3.	La veille fiscale.....	225
1.4.	Le rapport d'audit.....	225
2.	Les enjeux de l'audit fiscal	225
2.1.	Les enjeux managériaux	226
2.2.	Les enjeux Stratégiques	226
2.3.	Les enjeux concurrentiels	227
2.4.	Les enjeux vitaux.....	228
3.	Les étapes de l'audit du risque fiscal	228
3.1.	La phase réflexion	230
3.1.1.	L'intention d'audit des prescripteurs	230
3.1.1.1.	Les prescripteurs externes	231
3.1.1.1.1.	Les partenaires Stratégiques	231
3.1.1.1.2.	Les partenaires commerciaux.....	231
3.1.1.1.3.	Les missionnaires d'audit comptables et de contrôle de gestion	232
3.1.1.1.4.	Les créanciers et investisseurs potentielles potentiels	232
3.1.1.2.	Les prescripteurs internes.....	232
3.1.2.	La soumission de la mission d'audit aux décideurs	233
3.1.3.	La détermination de la forme d'audit fiscal.....	233
3.2.	Phase mise en œuvre	235
3.3.	La Phase déroulement.....	235
3.3.1.	Détection des anomalies	235
3.3.2.	Le calcul du risque fiscal.....	236
3.3.3.	Le calcul de l'auto régularisation	236
3.4.	La phase achèvement	237
Section 3 : l'audit fiscal formel à posteriori de la régularité fiscale		237
1.	L'audit des erreurs	238
2.	L'audit des erreurs juridico fiscales.....	243
Section 4 : L'audit fiscal approfondi à posteriori.....		256
1.	Audit ponctuel.....	257
1.1.	L'audit fiscal ponctuel prescrit par les missionnaires d'audit comptable et/ou de contrôle gestion.....	257
1.2.	L'audit fiscal ponctuel à blanc	260
2.	Audit approfondi la de la situation fiscale d'ensemble.....	261

Tables des matières

2.1.	L'analyse de l'entreprise	261
2.2.	L'analyse de la comptabilité de l'entreprise	262
2.3.	L'analyse de l'aspect fiscal	264
	Conclusion du chapitre III	265
	CONCLUSION GÉNÉRALE	267
	Liste des figures	274
	Liste des tableaux	275
	Résumé.....	293