

Université Mouloud Mammeri De Tizi- Ouzou

Faculté Des Sciences Économiques, Commerciales Et Des Sciences
De Gestion

Département Des Sciences Gestion
Filière des sciences Financières et Comptabilité



Mémoire de fin de cycle
En vue de l'obtention du diplôme de Master sciences Financière et
comptabilité
Spécialité: Audit et Contrôle de Gestion

Intitulé du mémoire :

**L'audit fiscal importance et enjeux pour une entreprise
industrielle. Cas entreprise EPE/ELECTRO-
INDUSTRIE/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU.**

Réalisé par :

HEMAR YASMINA
TARABET ROFAIDA

Encadré par :

Mr OUSSAID

Co-Encadreur:

Mr HAMMADOU

Devant le jury composé de:

Président du jury : Mr AMIAR

Rapporteur : Mr OUSSAID

Examineur : Mr HADJOU

5^{ème} promotion

Année universitaire 2019/2020

REMERCIEMENTS

Tout d'abord, nous tenons à exprimer notre profonde gratitude à nos familles qui nous ont encouragé et soutenu tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Nous tenons à remercier nos encadreurs Mr OUSSAID et Mr HAMMADOU qui ont bien voulu diriger ce travail.

Nos remerciements les plus reconnaissants s'adressent particulièrement à Notre encadreur au sein de l'entreprise E-I Mme TERASSE qui a ménagée son effort et ses connaissances à la réalisation de ce travail, ses précieux conseils, et ses expériences qu'ils nous ont prodigués pendant toute la période de l'élaboration du présent mémoire.

Ainsi, nous remercions tout le personnel de cette entreprise pour leur accueil.

Enfin, nous remercions aussi tous ceux qui nous ont apporté aide et assistance pour l'élaboration du présent mémoire.

DEDICACES

Je dédie ce présent travail à :

- **Mes très chers parents pour tous les sacrifices qu'ils m'ont consentis afin que je puisse parvenir à la réussite ;**
- **Mes sœurs et leurs enfants**
- **Et surtout ma petite sœur NAOUEL ;**
- **Mes frères ;**
- **Toute ma grande famille ;**
- **Toutes mes amies (Nour-El-Houda, Dihia,Sihem).**

YASMINA

Je dédie ce présent travail à :

- **Mes très chers parents pour tous les sacrifices qu'ils m'ont consentis afin que je puisse parvenir à la réussite;**
- **Mon frère Samed ;**
- **Mes sœurs et leurs enfants ;**
- **Ainsi qu'à toutes mes amies (Nour-El-Houda, Dihia,Sihem, Naouel, Meriem).**

ROFAIDA

LISTE DES ABREVIATIONS

- **CA** : Chiffre d'affaire
- **CDTA** : Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées
- **CTCA** : Code Des Taxe Sur Le Chiffre d'Affaires
- **CEI** : Commission Electrotechnique Internationale
- **DA** : Dinars Algérien
- **DI** : Deutsches Institut Für Normung (institut allemand pour la standardisation)
- **DT** : Droits de Timbre
- **E-I** : Electro-Industries
- **ENEL** : Entreprise Nationale des Industries- Electroniques
- **HT** : Hors Taxe
- **IBS** : Impôt sur le Bénéfice des Sociétés
- **IFU** : Impôt Forfaitaire Unique
- **IRG** : Impôt sur le Revenu Global
- **QCI** : Questionnaire du Contrôle Interne
- **SPA** : Société Par Action
- **SARL** : Société a Responsabilité Limité
- **TTC** : Toute Taxe Comprise
- **TVA** : Taxe Sur La Valeur Ajoutée
- **TAP** : Taxe Sur L'Activité Professionnelle
- **VDE** : Verband Deutscher Elektrotechniker (fédération des électrotechniciens allemands)

Introduction du mémoire

Suite au changement et au développement des relations internationales, la réglementation fiscale algérienne a subi des réformes considérables présentant une source de risque ;

Partant du fait que la fiscalité est une matière dense et complexe, nécessitant à la fois une mise à jour permanente et une intégration profonde par rapport aux réalités de l'entreprise et son environnement immédiat et futur, il est aisé de constater que les responsables des entreprises sont rarement des fiscalistes et que pris dans le feu de l'activité, ils peuvent commettre volontairement ou/et involontairement des infractions susceptibles d'engendrer des coûts financiers plus ou moins importants et subir éventuellement des sanctions judiciaires, autrement dit ses enjeux liés à la fiscalité découlent de la diversité des incidences liées aux décisions des gestionnaires.

Pour éviter alors la complexité et la lourdeur de la fiscalité sur sa vie économique, l'entreprise doit, non seulement avoir une bonne connaissance de l'environnement juridique et fiscal dans lequel elle évolue, mais aussi et surtout une bonne connaissance sur sa propre situation juridique et fiscale.

Enjeux de l'audit fiscal

L'importance de la gestion fiscale dans l'entreprise n'est plus à démontrer aujourd'hui. Les enjeux liés à la fiscalité découlent de la diversité des impôts et des incidences qu'ils peuvent avoir sur les décisions des gestionnaires. En effet, la présence de la fiscalité est permanente dans la vie de l'entreprise, puisque chaque opération peut avoir une incidence sur la charge fiscale. Elle est aussi un paramètre important à considérer dans la décision d'investissement, du fait des avantages et facilités souvent offertes en cas d'investissement. Dans cette optique les entreprises algériennes sont amenées ainsi à mettre en place un système de gestion des risques fiscaux capable de contrecarrer les risques et de détecter les opportunités fiscales

Enjeux de l'audit fiscal

L'importance de la gestion fiscale dans l'entreprise n'est plus à démontrer aujourd'hui. Les enjeux liés à la fiscalité découlent de la diversité des impôts et des incidences qu'ils peuvent avoir sur les décisions des gestionnaires. En effet, la présence de la fiscalité est permanente dans la vie de l'entreprise, puisque chaque opération peut avoir une incidence sur la charge fiscale. Elle est aussi un paramètre important à considérer dans la décision d'investissement, du fait des avantages et facilités souvent offertes en cas d'investissement. Dans cette optique les entreprises algériennes

sont amenées ainsi à mettre en place un système de gestion des risques fiscaux capable de contrecarrer les risques et de détecter les opportunités fiscales

L'importance de la gestion fiscale dans l'entreprise n'est plus à démontrer aujourd'hui. Les enjeux liés à la fiscalité découlent de la diversité des impôts et des incidences qu'ils peuvent avoir sur les décisions des gestionnaires. En effet, la présence de la fiscalité est permanente dans la vie de l'entreprise, puisque chaque opération peut avoir une incidence sur la charge fiscale. Elle est aussi un paramètre important à considérer dans la décision d'investissement, du fait des avantages et facilités souvent offertes en cas d'investissement. Dans cette optique les entreprises algériennes sont amenées ainsi à mettre en place un système de gestion des risques fiscaux capable de contrecarrer.

L'importance de la gestion fiscale dans l'entreprise n'est plus à démontrer aujourd'hui. Les enjeux liés à la fiscalité découlent de la diversité des impôts et des incidences qu'ils peuvent avoir sur les décisions des gestionnaires. En effet, la présence de la fiscalité est permanente dans la vie de l'entreprise, puisque chaque opération peut avoir une incidence sur la charge fiscale. Elle est aussi un paramètre important à considérer dans la décision d'investissement, du fait des avantages et facilités souvent offertes en cas d'investissement. Dans cette optique les entreprises algériennes sont amenées ainsi à mettre en place un système de gestion des risques fiscaux capable de contrecarrer

C'est pour cela que la fiscalité est devenue l'une des préoccupations majeures de toute entreprise puisque mieux gérer la fiscalité, c'est mieux gérer les finances de l'entreprise et donc c'est minimiser les risques fiscaux ;

C'est dans cette optique que les entreprises algériennes sont amenées à mettre en place un système de gestion des risques fiscaux qui peuvent être engendrés, être capable de les contrecarrer, et de détecter les opportunités fiscales.

De là apparait la nécessité du recourt à l'audit fiscal qui présente parfaitement un outil de maîtrise de la gestion de la situation fiscale de l'entreprise ;

L'audit fiscal vise alors l'examen de la situation fiscale de l'entreprise, où il aura pour mission de voir de quelle façon est appréhendée la fiscalité et comment sont pris en considération les paramètres fiscaux ;

Pour une bonne gestion fiscale l'auditeur fiscal doit non seulement évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière de fiscalité dans la phase de planification de l'audit ,

mais aussi doit proposer des mesures de prévention pour contribuer à l'amélioration de la situation fiscale de l'entreprise sous forme de correction des erreurs détectées qui seront établies dans le rapport d'audit et cela, par le biais des procédures de sécurités fiscales, lesquelles doivent nécessairement être adaptées en fonction des caractéristiques propres et des facteurs des risques fiscaux spécifiques à l'entreprise ; c'est de là qu'apparaît la nécessité d'une mise en œuvre d'un audit fiscal dans la gestion de l'entreprise.

Dans ce contexte, les buts de notre recherche sont multiples, on peut citer :

- Démontrer la démarche et la technique de l'audit fiscal ;
- Exposer les concepts d'audit d'une manière générale et d'audit fiscal d'une manière particulière ;
- Mettre en lumière les notions du risque fiscal qui touchent l'entreprise ;
- Présenter la démarche d'une mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise.

Pour cela nous avons essayé d'évoquer une problématique dans ce contenu :

« Quelle est l'importance d'une mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise ? »

Dans le souci d'apporter une réponse à notre problématique, nous avons jugé utile de répondre aux sous-questions suivantes :

- 1- Qu'est ce que l'audit fiscal ?
- 2- Comment prévenir les risques fiscaux ?
- 3- Quelle est la démarche suivie par l'auditeur fiscal pour établir une bonne gestion fiscale ?

Pour répondre à la problématique principale, nous avons élaboré un cadre de recherche qui s'appuie sur les **hypothèses** suivantes :

Hypothèse 1 : L'audit fiscal est un instrument de sécurité fiscale pour une entreprise.

Hypothèse 2 : L'audit fiscal est une fonction indispensable dans la gestion des risques fiscaux.

Hypothèse 3 : L'audit fiscal suit une démarche reposante sur le respect de la régularité et de l'efficacité fiscale.

Pour donner une réponse à notre problématique principale et aux sous-questions, nous avons structuré notre travail de recherche en quatre (04) chapitres :

Le premier chapitre est intitulé: Aperçu général sur la fiscalité des entreprises algérienne, et il s'articule autour de deux (02) sections :

- Au niveau de la première section nous présenterons le système fiscal algérien ;
- Au niveau de la seconde section, celle-ci sera consacrée à l'étude du système fiscal applicable aux entreprises algériennes.

Le deuxième chapitre s'articulera autour du cadre théorique des risques fiscaux et de la gestion fiscale ;

- La première section abordera Les risques fiscaux ;
- La deuxième section portera sur l'appréciation de la gestion fiscale.

Le troisième chapitre traitera le déroulement de la mission d'audit fiscal ;

- La première section portera sur la méthodologie d'une mission d'audit fiscal ;
- La deuxième section sera consacrée à l'évaluation de l'audit fiscal.

Et enfin, le quatrième chapitre sera consacré à l'aspect pratique ;

- En premier lieu, nous allons procéder à la présentation de l'organisme d'accueil (EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/ SPA AZAZGA TIZI-OUZOU);
- En second lieu, nous allons mettre en œuvre la fonction d'audit fiscal au sein de cette entreprise.

Pour accomplir notre travail, nous avons consulté plusieurs ouvrages, articles, documents officiels, ainsi que tous ceux qui auront une relation professionnelle directe ou indirecte avec notre travail et ce en vue de maîtriser notre recherche.

Introduction

La fiscalité est l'ensemble des prélèvements pécuniaires obligatoires effectués par les administrations publiques à titre définitif et sans contrepartie immédiate ou directe ; elle constitue l'une des sources de contraintes externes auxquelles les entreprises sont le plus intensément sensibles ; c'est pourquoi elle occupe une place centrale dans leur vie économique, financière et managériale , et que 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.

Le système fiscal Algérien connu par son caractère déclaratif a subi des reformes et des évolutions considérables, il est devenu plus simple et plus allégé et cela afin d'éviter la complexité et la lourdeur de ces loi sur la vie économique de l'entreprise.

Section 1 : Présentation du système fiscal algérien.

Partant du fait que la fiscalité est soumis a des modifications et d'importantes instabilités au niveau des textes de loi régissant les différents impôts et taxes que le contribuable doit suivre rigoureusement afin d'éviter des sanctions souvent lourdes et coûteuses ; En outre, pour que le contribuable parvienne à minimiser son risque fiscal, il doit régulièrement mettre à jour ses informations en matière de lois et de règles fiscales.

Le système fiscal algérien se caractérise par son caractère déclaratif, il met à la charge du contribuable plusieurs obligations qu'il doit respecter ; En effet, la réglementation fiscale prévoit que l'accomplissement du devoir fiscal suppose les déclarations fiscales nécessaires dans les délais impartis et le respect des autres obligations prescrites par la législation fiscale ; Ce caractère obligatoire est accompagné par un droit de contrôle dévolu à l'administration fiscale.

I- Les Différentes Sources du système fiscal algérien :

Pour mieux comprendre la spécificité et la diversité de l'environnement fiscal Algérien nous allons tenter de faire un décryptage général sur son cadre conceptuel déclaratif.

1. Les Sources Législatives :

La fiscalité algérienne est édictée par plusieurs sources législatives à savoir :

1-1- La Constitution :

C'est le texte suprême duquel découlent les autres dispositions émanant de différentes sources qui doivent s'y conformer en esprit et en lettre.

La constitution dispose ce qui suit :

- Le devoir fiscal du citoyen ;
- La règle d'équité fiscale ainsi que celle d'égalité devant la loi ;
- Identification de l'autorité habilitée pour l'institution d'un impôt, définition de son assiette et la fixation de son taux ;

1-2- La Loi :

Elle peut instituer un impôt, définir son assiette, fixer son taux, ses procédures de recouvrement, etc.....

1-3- Les Lois de Finances :

Outre les données budgétaires, la loi de finances stipule souvent des dispositions fiscales relatives à l'institution d'un nouvel impôt, révoquer des dispositions précédentes, etc.

L'importance de cette loi réside dans l'énonciation des dispositions en vigueur pour l'année de sa gestion.

2. Les Sources Réglementaires :

La fiscalité algérienne est édictée aussi par plusieurs sources réglementaires à savoir :

2-1- Les Décrets Réglementaires :

Ils émanent du Président de la République ; Ils sont les seules sources de droit parmi les autres décrets. Principalement en matière fiscale, une habilité est déléguée au Président de la République par les lois fiscales et les lois de finances afin de fixer des règles relatives à l'assiette, au taux.... donc d'exécuter les lois fiscales.

2-2- Les Arrêtés

Pris par le Ministre de Finances, ils interviennent pour préciser les dispositions des lois ou/et des décrets insuffisamment clairs.

Exceptionnellement en matière fiscale, la réglementation par des arrêtés se limite au seul fait des arrêtés motivés de taxation ainsi que les arrêtés pris en application d'autres dispositions législatives ou réglementaires

3. Les Sources Administratives :

Malgré qu'elles puissent être incluses parmi les sources réglementaires étant donné que les circulaires ont un caractère général et émanent d'une autorité compétente, elles sont considérées en tant que **règlements**.

De par leur caractère primordial en matière fiscale, nous avons optés pour les étudier seuls.

Ils sont composés essentiellement par :

- Les Bulletins de la Direction des Impôts (BODI) ;
- Les Notes Communes ;
- Les réponses ministérielles ;
- Les réponses adressées par les autorités fiscales aux questions posées par les contribuables (ou prise de position).

Dans la vie courante, la doctrine administrative est très dominante dans les usages fiscaux en Algérie et constitue quasiment l'unique source d'interprétation agissante des textes.

I- Les obligations et les droits fiscaux:

Le système fiscal algérien impose aux contribuables des obligations à appliquer face à l'administration fiscale, en revanche cette dernière de sa part à des droits envers ce dernier.

1- Les obligations comptables et fiscales du contribuable :

Le contribuable est soumis à des obligations de droits comptables et fiscales qu'on citera par suite.

1- 1 Les obligations comptables :

Pour assurer une imposition aussi exacte que possible, l'administration fiscale doit effectuer un certain nombre d'opérations qui constituent un contrôle fiscal et qui a pour objet de réparer le préjudice causé au trésor par les infractions de la loi fiscale ;

Pour cela l'administration dispose de certains moyens étendus dans certaines limites ;

On peut citer :

- La prescription ;
- Les garanties et droits accordés aux contribuables ;
- La procédure de redressement contradictoire ;

- Le respect de la procédure de vérification.

1-1-1- La tenue d'une comptabilité :

Les entreprises doivent tenir une comptabilité régulière, complète, et détaillée, conforme aux lois et règlements en vigueur, et notamment au système comptable fiscal (SCF) permettant de justifier les résultats déclarés, procéder à l'enregistrement comptable chronologique des opérations constatant des mouvements de patrimoine (achat, vente...);

Pour ce fait, l'entreprise doit tenir un livre qui regroupe l'ensemble des comptes de l'entreprise; Cette dernière doit conserver toutes les pièces justificatives qui sont relatives à cette opération. A savoir qu'aussi le grand livre est soumis à un formalisme particulier.

La tenue de ces deux livres est obligatoire, afin d'harmoniser la comptabilité de toutes les entreprises, celles-ci doivent respecter un plan comptable général.

1-1-2- L'obligation de contrôler périodiquement les éléments d'actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise:

Cette opération correspond à ce qu'on appelle l'inventaire, celui-ci doit être établi au moins une fois tous les douze (12) mois, il porte à la fois sur l'existence et la valeur des éléments du patrimoine de l'entreprise.

A cet égard, le commerçant ne doit se contenter de contrôler les valeurs purement comptables des éléments de son patrimoine, il doit rechercher la valeur actuelle de ces éléments. Celles-ci s'apprécient en fonction du marché et de l'utilisation du bien par l'entreprise.

Les données d'inventaire sont regroupées sur le livre d'inventaire qui est soumis aux mêmes obligations du livre journal, il doit être côté et paraphé par le greffe du tribunal compétent.

L'inventaire ne doit toutefois pas être confondu avec le livre d'inventaire qui regroupe en effet non seulement les données d'inventaire mais aussi la transcription (enregistrement) des comptes annuels.

1-1-3- L'obligation d'établir des comptes annuels :

Les comptes annuels sont des documents de systèmes, elles comprennent nécessairement le bilan, le compte de résultat et l'annexe;

Ces documents doivent obligatoirement être établis chaque année à la clôture de l'exercice en vue de l'enregistrement comptable et de l'inventaire.

Ces documents donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise (résultat global de l'exercice) ;

Le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice ; il fait apparaître par différence les bénéfices ou la perte de l'exercice.

1- 2 Les obligations fiscales :

En plus de ces obligations comptables, le contribuable est soumis à des obligations d'ordre fiscal dont la souscription d'un certains nombres de déclarations soit en matière de l'impôt sur le bénéfice, soit en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ;⁽¹⁾

Les personnes morales visées à l'article 136 sont tenues de souscrire, au plus tard le 30 avril de chaque année auprès de l'inspecteur des impôts directs du lieu d'implantation du siège social ou de l'établissement principal, une déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise, se rapportant à l'exercice précédent.

- Si l'entreprise a été déficitaire, la déclaration du montant du déficit est produite dans les mêmes conditions.
- Lorsque le délai de dépôt de la déclaration expire un jour de congé légal, l'échéance est reportée au premier jour ouvrable qui suit.
- En cas de force majeure, le délai de production de la déclaration visée au paragraphe 1 peut être prorogé par décision du directeur général des impôts. Cette prorogation peut, toutefois, excéder trois (03) mois.
- Les entreprises dotées d'une assemblée devant statuer sur les comptes, peuvent, au plus tard dans les vingt et un (21) jours qui suivent l'expiration du délai légal prévu par le code du commerce pour la tenue de cette assemblée, souscrire une déclaration rectificative. Sous peine d'irrecevabilité de la déclaration, doivent être joints, dans le même délai, les documents, en leur forme réglementaire, qui fondent la rectification, notamment le procès-verbal de l'assemblée et le rapport du commissaire aux comptes.

1-2-1- La déclaration d'exercice (d'existence) ou la déclaration fiscale:

L'entreprise à sa réaction doit s'inscrire dans les trente (30) jours du début de son activité une déclaration d'existence conforme au modèle fourni par l'administration fiscale, cette déclaration doit comporter notamment les noms prénoms, raison sociale et adresse. ⁽²⁾

- Déclaration mensuelle :

¹ Les articles 151,152 et 153 du code des impôts et taxe assimilée, la loi de finance 2017.

² Article 183 du code des impôts directe et taxes assimilées, loi de finance 2017 ;

L'entreprise est tenue d'établir mensuellement (avant le 21 de chaque mois) une déclaration relative aux impôts perçus et payés au comptant ou par voie de retenue à la source (G N°50).

- Déclaration annuelle :

L'entreprise doit souscrire auprès de l'inspection des impôts avant le premier avril de chaque année, le bilan fiscal lequel demeure obligatoire dans le cas d'une option au régime fiscal.

- Déclaration en cas de cession, cessation ou décès :

- Au titre de l'IRG : En cas de cession ou de cessation en totalité ou en partie de l'entreprise, la déclaration d'IRG est la déclaration spéciale, doivent être souscrites dans délai de 10 jours à compter de la date de cession ou de cessation.

- Au titre d'IBS : Si l'entreprise est tenue de produire dans les délais de dix (10) jours une déclaration de cession ou de cessation à l'inspection des impôts, du lieu d'implantation du siège social.

- Au titre de la TAP : en cas de cession ou de cessation en totalité ou en partie de l'entreprise, doit parvenir à l'administration fiscale dans un délai de dix (10) jours la déclaration relative à la TAP.

2- Les droits de l'administration fiscale algérienne :

En contrepartie des erreurs commises par le contribuable, le système fiscal algérien a donné à l'administration fiscale l'autorité de le vérifier et de le corriger ou bien même de le sanctionner dans le cas du non redressement de ce dernier.

2-1- Le droit de contrôle :

La contrepartie du régime déclaratif, réside dans l'éventualité donnée à l'administration fiscale de vérifier l'exactitude des déclarations déposées par le contribuable, il faut, en effet, rappeler que les impôts assemblés dessinent un volume important des recettes publiques, dont il est essentiel pour l'Etat de mettre en œuvre des moyens admettant d'examiner le versement de ces contributions.

2-2- Le droit de sanction et de redressement :

Le constat d'irrégularités peut entraîner de lourdes conséquences pour l'entreprise, l'administration ayant non seulement un pouvoir de redressement lui permettant de placer en recouvrement l'impôt éludé, mais également un pouvoir de sanctions.

2-2-1- L'administration fiscale a le pouvoir de redressement :

Mis en principe, les anomalies commises par l'entreprise, l'administration va solliciter à celles-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps prescrit et qui correspond à ces irrégularités.

Il peut en procéder une charge financière très pénible pour l'entreprise, d'autant plus pénible que l'administration va accompagner le plus souvent ces redressements de sanction.

2-2-2- L'administration fiscale a le pouvoir de sanction :

L'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise, elle va aussi sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises.

a- Les sanctions fiscales pour défaut de dépôt ou dépôt tardif des déclarations :

Le défaut de production ou la production incomplète de la documentation, exigée en vertu des dispositions de l'article 169 bis du code des procédures fiscales, dans le délai de trente (30) jours à partir de la notification, par pli recommandé avec avis de réception, entraîne l'application d'une amende d'un montant de 2.000.000 DA. Si l'entreprise n'ayant pas respecté l'obligation déclarative est contrôlée, il est procédé en plus de l'amende citée précédemment, à l'application d'une amende supplémentaire égale à 25% des bénéfices indirectement transférés au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilée ⁽³⁾.

b- Les sanctions fiscales pour insuffisances de déclarations :

Lorsqu'un contribuable, tenu de souscrire des déclarations comportant l'indication des bases ou éléments à retenir pour l'assiette de l'impôt, déclare ou fait apparaître un revenu ou un bénéfice insuffisant ou inexact, le montant des droits éludés ou compromis est majoré de: ⁽⁴⁾

- 10%, lorsque le montant des droits éludés est inférieur ou égal à cinquante mille dinars algériens (50.000 DA)

³ Article 192 : modifié par les articles 9 de la loi de finances 2000, 38 de la loi de finances 2001, 22 de la loi de finances 2003, 11 de la loi de finances 2006, 15 de la loi de finances 2007, 9 de la loi de finances 2009, 6 de la loi de finances complémentaire 2010, 2 de la loi de finances 2013 et 10 et 16 de la loi de finances 2017.

⁴ Article 193: modifié par les articles 17 de la loi de finances 1996, 10 de la loi de finances 2000, 38 de la loi de finances 2001, 6 de la loi de finances 2002, 12 de la loi de finances 2006 et 8 de la loi de finances 2012.

- 15%, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à cinquante mille dinars algériens (50.000DA) et inférieur ou égal à deux cent mille dinars algériens (200.000 DA) ;
- 25%, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à deux cent mille dinars algériens (200.000 DA)
- c- Les sanctions fiscales pour des manœuvres frauduleuses :

Majoration correspondant au taux de dissimulation observé par le contribuable, ce taux correspond à la proportion des droits dissimulés par rapport aux droits dus au titre du même exercice.

- Cette majoration ne saurait être inférieure à 50 % ;
- Majoration de 100% lorsqu'aucun droit n'a été versé ;
- Majoration de 100% lorsque les droits éludés concernent des droits devant être collectés par voie de retenue à la source. Dans le cas échéant, les pénalités pour insuffisance et les pénalités pour manœuvres frauduleuses peuvent faire objet d'un cumul.

Le contribuable est passible d'une amende de 1000 DA autant de fois qu'il y'a de documents non produits ou parvenus à l'administration tardivement. ⁽⁵⁾

II- Les contraintes de la législation fiscale algérienne :

La fiscalité algérienne se trouve face à de sérieuses contraintes qui se caractérisent d'une part par des obstacles et des défauts dans son contenu d'autre part.

1- Les obstacles du système fiscal algérien :

Le système fiscal national tel qu'il fonctionne actuellement fait apparaître de sérieuses entraves à son efficacité qui se manifestent à travers :

- L'instabilité de la loi fiscale ;
- L'exploitation exagérée de « l'occasion fiscale » facile (salaire, commerce extérieure, consommation) qui confère au produit fiscal une structure déséquilibrée qui, tout en ne reflétant pas fidèlement la répartition des revenus, assure du même coup une répartition inéquitable de la charge fiscale entre les contribuables et entre les différents secteurs d'activités ;

⁵ Article 192 du CIDTA, loi de finance 2017.

- La maîtrise insuffisante de la gestion de l'outil fiscal qui génère lourdement et pratique bureaucratique dont la conséquence est cette incapacité de « réagir » promptement aux efforts de la conjoncture (évolution des prix etc. ...)
- La persistance de certains excès (ex éventail et niveaux de des taux de certains impôts tel que le BIC qui alimentent les pratiques illicites comme la fraude de répercussion ;
- L'absence enfin, d'études préalables (monographiques ou de simulation) qui entraîne la promulgation de mesures fiscales inappropriées et impraticables, on préconise que le système fiscal national, devra donc se moderniser et évaluer, à l'instar des autres systèmes fiscaux, vers un schéma plus conforme à la modernité et à l'imbrication des relations économiques internationales.

2- Les défauts de la norme fiscale Algérienne :

La législation fiscale, composée de cinq codes fiscaux, comprenant plus de 1826 articles est devenue, par l'effet des multiples mesures circonstanciées, très complexe, lourde et indigeste. Sans publicité et vulgarisation adéquate, elle est restée largement méconnue des citoyens mais aussi d'une grande partie de l'administration fiscale chargée de l'appliquer.

En effet, à chaque loi de finances, des aménagements sont été apportés à la législation fiscale, qui l'a compliquée et l'ont rendue difficile à gérer aussi bien pour le contribuable que pour l'administration ; D'ailleurs, le faible rendement du système fiscal est imputable aussi bien à sa conception inadéquate, qu'à sa gestion inefficace, ouvrant la porte à des interprétations diverses, sources de contestations ;

De par sa configuration, ce système se distingue des autres par la multiplicité des cédules, la diversité des taux qui se superposent sur une même assiette, les nombreux barèmes, régimes et procédures d'imposition et d'acquiescement.

Cette configuration est le résultat de séries de décisions successives s'ajoutant l'une à l'autre. Il s'ensuit que la législation, caractérisée par des « strates » manque d'unité.

Des pans entiers de la fiscalité ont fait l'objet de révisions, prises conjoncturellement pour des périodes bien déterminées, ce qui s'est traduit par un nombre impressionnant de mesures fiscales non codifiées, avec pour conséquence une diversité des sources du droit fiscal, les codes fiscaux, et les dispositions fiscales diverses ;

Plus grave, certaines dispositions ont été prises par d'autres textes législatifs que les lois de finances, éparpillant ainsi les dispositions fiscales qui se retrouvent noyées dans l'armada de

textes juridiques de, souvent introuvables faute de recueils adéquats ou contradictoires les unes par rapport aux autres ;

Cette situation de désordre de la législation fiscale a persisté jusqu'à la veille de la réforme fiscale. C'est souvent le contribuable lésé qui portait à la connaissance de l'administration fiscale l'existence d'une disposition fiscale reconnue et qui lui était favorable.

L'absence de formalisme juridique rigoureux a rendu la législation fiscale compliquée et d'application difficile, n'est-ce pas là une raison supplémentaire à toutes celles qui ont été décrites pour réformer totalement la structure de la fiscalité algérienne et mettre en place une nouvelle législation, rénovée, moderne et simple d'application.

Section 2 : Système fiscal applicable dans les entreprises algériennes.

La fiscalité des entreprises constitue aujourd'hui une composante essentielle dans la vie de l'entreprise qui aura la lourde charge de la maîtriser au quotidien. Elle regroupe des impôts et des taxes que les entreprises doivent connaître en raison de leurs caractéristiques qui sont différentes. En effet, l'entreprise durant toute sa vie, doit faire face à une panoplie d'impôts et des taxes dont les champs d'application, les bases imposables ainsi que d'autres paramètres diffèrent plus ou moins d'un impôt à un autre.

De plus, il y'a des modifications importantes au niveau des textes de loi régissant les différents impôts et taxes que le contribuable doit suivre rigoureusement afin d'éviter des sanctions souvent lourdes et coûteuses. En outre, pour que l'entreprise parvienne à minimiser son risque fiscal, elle doit régulièrement mettre à jour ses informations en matière de lois et règles fiscales.

I- 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- 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 bénéfice.

II - Les divers impôts fiscaux:

Il est important à ce que le contribuable suive rigoureusement l'évolution des textes des lois régissant les différents impôts et taxes afin d'éviter à ce qu'il soit exposé à des risques fiscaux dont leur survenance risque de menacer sa survie. Pour le système fiscal algérien, il est composé des impôts suivants : IBS, IRG, TVA, TAP etc.

1- Les impôts sur les chiffres d'affaires :

Les impôts sur les chiffres d'affaires sont des prélèvements qui touchent direct le chiffre d'affaire détenues par l'entreprise.

1. 1 La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

La taxe sur la valeur ajoutée 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.

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.

1-1-1- Champ d'application:

a- Les opérations imposables :

Le législateur a instauré deux sortes d'impositions, une imposition obligatoire et une autre optionnelle : ⁽⁶⁾

a-1- Opérations obligatoirement imposables :

Selon l'article 2 du CTCA : Sont obligatoirement soumis à la taxe sur la valeur ajoutée :⁽⁷⁾

- les ventes et les livraisons faites par les producteurs ;
- Les travaux immobiliers : construction, terrassement...
- Les livraisons à soi-même : la livraison à soi-même consiste dans l'utilisation par une entreprise d'un bien destiné normalement à la vente ; au lieu de s'acheter le produit chez un autre commerçant, l'entreprise le prélève sur ses propres stocks.
- Les opérations de location, les prestations de services, les travaux d'études et de recherches ainsi que toutes opérations autres que les ventes et les travaux immobiliers ;

a-2- Les opérations imposables par option :

Selon l'article 3 du CTCA : Peuvent sur leur déclaration, opter pour la qualité de redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes physiques ou morales dont l'activité se situe hors du champ d'application de la taxe, dans la mesure où elles livrent. ⁽⁸⁾

- A l'exportation ;
- Aux sociétés pétrolières (SONATRACH...) ;
- A d'autres redevables de la taxe ;
- A des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise.

⁶ Hammadou. I ; Tessa. A, fiscalité de l'entreprise, Alger : édition pages bleues, 2010, p 25

⁷ Article 2 du CTCA, loi de finance 2017, p 5-6.

⁸ Article 3 du CTCA, loi de finance 2017, P.6-7

L'option peut être demandée à toute période de l'année. Elle doit être portée à la connaissance de l'inspection des taxes sur le chiffre d'affaires du lieu d'imposition et prend effet au premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est souscrite.

L'option peut porter sur tout ou partie des opérations.

1-1-2- Caractéristiques :

➤ Cette taxe se caractérise par: ⁽⁹⁾

- La TVA est un impôt indirect (impôt sur la dépense) :

Elle est payée au Trésor, par l'entreprise, qui est le redevable légal, qui assure la production et la distribution des biens et services et supporté par le consommateur final ;

- La TVA est calculée sur le chiffre d'affaire HT ;
- La TVA est un impôt proportionnel (9% et 19%) ;
- La TVA est un impôt ad valorem elle se calcule sur la valeur ;
- La TVA est un impôt mensuel ou trimestriel ;
- La TVA est payée au niveau du siège social ou le lieu d'activité ;
- Le produit de la TVA revient en grande partie au budget de l'Etat (80%) le reste alimente le budget des collectivités locales (20%) ;
- Le principe de la TVA réside dans la taxation uniquement du montant de marge ou valeur ajoutée ; cette taxe intervient à chaque stade des opérations industrielles ou commerciales.

➤ Les types de la taxe sur la valeur ajoutée TVA :

Il est important de distinguer entre une TVA récupérable (déductible) et une TVA non récupérable (non déductible). La première sera imputée à l'ensemble des TVA que le contribuable a collectées tandis que la deuxième ne le sera pas ;

En effet, il appartient à l'assujetti de déduire du montant de la TVA qu'il collecte en aval auprès de ses clients le montant de la TVA qu'il a lui-même dû acquitter amont pour acquérir les différents éléments nécessaires à son activité. Dès lors, la charge fiscale réelle repose sur le seul consommateur final. Quant aux professionnels, ils doivent, lors de l'établissement de leurs déclarations de chiffre d'affaires, mentionner la TVA qu'ils ont collectés et imputer sur celle-ci la TVA qu'ils ont dû acquitter, appelée TVA déductible. A

⁹ Hammadou.I ; Tessa.A, Op-cit, p25.

partir de là, si le montant de la TVA collectée est supérieur à celui de la TVA déductible, l'entreprise est en situation de TVA nette due et doit reverser celle-ci au Trésor. Dans le cas inverse, il ya crédit de TVA et l'entreprise peut soit le reporter sur sa prochaine déclaration soit en demander, sous conditions, le remboursement.

➤ **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 effectué 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.

➤ **La taxe sur la valeur ajoutée déductible :**

Pour que la TVA soit déductible, il faut qu'elle remplisse certaines conditions : La TVA acquittée en espèce ne peut être déductible si elle excède 100 000DA. , les opérations taxées doivent constituer l'activité principale du contribuable.

1-1-3- Les exonérations :

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.

- les exonérations concernent, 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.
- Les produits de large consommation (pain, lait, orge, farines, etc...), médicaments, restaurants à bon marché n'ayant pas de but lucratif et véhicules pour invalides.
- 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 DA.

1.2 La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :

Très proche de la taxe professionnelle, la TAP est destinée aux financements des collectivités locales. Sont soumis à la TAP, les contribuables soumis à l'IBS ou l'IRG, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux.

1-2-1- Champ d'application de la taxe sur l'activité professionnelle :

- La TAP frappe le CA HT dans le contribuable est assujetti à la TVA. S'il ne l'est pas, alors la base imposable de la TAP est le CA TTC.
- En ce qui concerne les entreprises de travaux publics et bâtiments, la TAP est liquidée à partir du CA encaissé.
- La base d'imposition peut également être la différence entre le prix de vente du bien TTC et le prix d'achat. Cela concerne les opérations bénéficiant du régime de la marge.

1-2-2- Caractéristiques :

- Fait générateur :

Le fait générateur de la 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 prix.

- Calcul de l'impôt :

Le taux d'imposition de la TAP est fixé à 2% réparti comme suit :⁽¹⁰⁾

- Part de la wilaya 0,59%
- Part de la commune 1,3%
- Fonds communs des collectivités locales 0,11%

En ce qui concerne le CA issu de l'activité de transport par canalisation des hydrocarbures, le produit de la TAP qui est t'augmenté à 3% est réparti comme suit :

- Part de la wilaya 0,88%

¹⁰ Article 222: modifié par l'article 8 de la loi de finances complémentaire 2008.

- Part de la commune 1,96%
- Fonds communs des collectivités locales 0,16%

Le taux de la taxe est ramené à 1%, sans bénéfice des réductions pour les activités de production des biens et services ; ce taux est réparti comme suit :⁽¹¹⁾

- Part de la wilaya 0,29%
- Part de la commune 0,66%
- Fonds communs des collectivités locales 0,05%

Pour les activités de bâtiment des travaux publics et hydrauliques, le taux de la taxe est fixé à deux pour cent (2%) avec une réduction de 25% ;

Les réductions s'appliquent sur :

- Le montant des opérations de vente en gros ainsi que sur les opérations de vente au détail portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects bénéficient d'une réduction de 30% ;
- Le montant des opérations de ventes en gros bénéficient d'une réduction de 30%.
- Le montant des opérations de vente en détail portant sur le médicament bénéficient également d'une réduction de 50% 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%.
- Enfin les entreprises réalisant des opérations de vente au détail de l'essence super, normale et le gasoil bénéficient d'une réduction de 75%.

2- L'application des impôts sur les revenus et sur les bénéfices :

Ce sont des prélèvements obligatoires sur les divers salaires et bénéfices dégagés par l'entreprise ;

2-1- Impôts sur le revenu global (IRG) :

L'impôt sur le revenu global, est un impôt direct qui s'applique aux revenus et profits des personnes physiques.

¹¹ Article 222: modifié par les articles 8 de la loi de finances complémentaire 2008 et 3 de la loi de finances complémentaire 2015.

2-1-1 Champ d'application :

L'IRG est un impôt global dans la mesure où il concerne la globalité des revenus réalisés par des personnes physiques, comme il peut concerner catégorie par catégorie, dans ce cas là on parlera de la retenue à la source. Il est annuel et déclaratif. Le contribuable doit déclarer et souscrire ses déclarations. ⁽¹²⁾

2-1-2 Caractéristiques :

- Personne imposable à l'IRG :

L'article 03 du CID/TA prévoit l'imposition à l'IRG de toutes personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus.

Celles dont le domicile fiscal est situé hors d'Algérie sont passibles de cet impôt pour leurs revenus de source Algérienne.

Avoir un domicile fiscal en Algérie, c'est de répondre au principe de principe de résidence en Algérie à titre de propriétaire ou locataire ou avoir son principal séjour en Algérie (6 mois). ⁽¹³⁾

- Calcul du taux de l'IRG :

D'après l'article 104 du CID/TA l'impôt sur le revenu global est calculé selon le barème progressif ci-après :

Tableau N°01 : Calcul de l'IRG

Fraction du revenu imposable En Dinard	Taux d'imposition
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%
Supérieure à 1.440.000 DA	35%

Source : Article 104 du CID/TA

2-1- Impôt sur le bénéfice des sociétés-IBS :

L'IBS est un impôt annuel, établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales, au titre de l'exercice précédent ; la période dont les

¹² Article 11 du CIDTA, loi de finance 2017.

¹³ Article 12 du CIDTA, loi de finance 2017.

résultats servant de base à l'impôt est constituée en principe, par l'exercice comptable de l'entreprise.

2-2-1. Champ d'application :

D'après l'article 136 du CID/TA les sociétés qui sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés sont :

- Sociétés de capitaux (SPA, SARL, Sociétés en commandite par action,...etc.)
- Sociétés de personne et sociétés en participation au sens du code de commerce ayant opté pour leur imposition à l'IBS ;
- Etablissement et organismes publics à caractères industriel et commercial;
- Sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article 138 – 1 du CID/TA ;
- Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée ;
- Sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ;
- Les sociétés qui réalisent les opérations et les produits mentionnés à l'article 12 du CID/TA.

2-2-2. Caractéristiques :

- Taux d'imposition :

Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à:

- ✓ 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 et thermales à l'exclusion des agences de voyages;
 - ✓ 26%, pour les autres activités.
- Paiement de l'IBS :

Le paiement de l'IBS s'effectue selon deux(02) modalités :

Système des paiements spontanés (acomptes provisionnels), ce mode constitue l'outil principal de paiement de l'IBS. Selon ce système l'IBS doit être calculé par le contribuable lui-

même et versé spontanément à la caisse du receveur des impôts sans émission préalable d'un rôle par les services des impôts ;

Le système des paiements spontanés comporte trois(03) acomptes provisionnels qui doivent être versés au cours de l'exercice lui-même et un solde de liquidation à verser après la clôture de l'exercice.

Les acomptes sont versés dans les délais suivants :

- Premier acompte du 20 Février au 20 Mars ;
- Deuxième acompte du 20 Mai au 20 Juin ;
- Troisième acompte du 20 Octobre au 20 Novembre.
- 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 serait 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.

Conclusion

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, retravailler ces concepts en question pour construire le corpus législatif fiscal déclaratif régissant le cadre déclaratif fiscal des entreprises.

Afin de réaliser ses objectifs le législateur algérien doit renforcer l'avantage fiscale en :

Diminuant l'exonération de quelques impôts comme l'IRG qui touche principalement les salariés ;

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,

C'est pour cela que l'entreprise est confrontée à une multitude d'impôts et de taxes dont les textes sont à la fois multiples, complexes et instable. Il est important à ce que l'entreprise connaisse leurs contenus afin de lui permettre de prendre les bonnes décisions relatives aux options fiscales offertes, mais également de se prémunir contre le risque fiscal qui peut naitre d'un éventuel contrôle fiscal.

Introduction

La fiscalité fait l'objet d'une réglementation complexe dont sa mise en œuvre est source de contrôle mais également de sanction de la part de l'administration, pour cela les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise sont apparus rapidement.

«Dans la vie de l'entreprise, comme dans les théories économiques et financières, le risque est considéré comme inhérent à l'acte d'entreprendre».

L'entreprise n'est plus considérée comme une «boîte noire». Elle agit dans un environnement économique, financier et réglementaire de plus en plus complexe, dynamique, évolutif, hostile ⁽¹⁴⁾ et porteur de risques.

Le risque d'entreprise est défini par le cabinet Ernst et Young comme «la menace qu'un événement, une action, ou une inaction affecte la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs stratégiques et compromettre la création de valeur ».

C'est pourquoi l'entreprise doit consacrer une attention à la gestion des risques fiscaux ; Autrement dit, elle doit suivre l'évolution de la législation fiscale, ou le recours à certaines mesures dont notamment:

- L'implémentation de procédures fiscales ;
- La formalisation du processus de gestion du risque fiscal;
- La mise à disposition des ressources suffisantes à la gestion fiscale;
- La documentation et l'archivage (dossier fiscal);
- La concertation et la communication;
- L'audit fiscal.

Et parmi ses mesures on a l'audit fiscal qui est un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer ;

En effet son objectif dans une entreprise est d'évaluer le risque fiscal, pour cela elle doit bien gérer son paramètre fiscal et mesurer le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal, afin d'établir un diagnostic, et arriver à exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes en matière fiscale.

De ce fait pour mieux comprendre les risques fiscaux, leurs gestions, nous allons tenter de faire un décryptage sur leurs natures, ses domaines et ses sources qui seront présentés dans

¹⁴ Paris et Aubin, 2002 ; Zeghal et Agili, 2005 ; Le ray, 2006.

la première section de ce chapitre, puis nous allons consacrer la seconde pour la mesure de ces risques qui justifient le recours à l'audit fiscal.

Section 1 : Les risques fiscaux.

La notion générale du risque fiscal englobe en fait deux acceptations : la première, classique, correspond au non-respect, volontaire au non, des règles fiscales, alors que la seconde, tant aussi inefficace se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Ce risque comportant un risque de sanction et un risque de perte d'opportunité.

Ce risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables parfois même instables mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a l'entreprise les appréhendés dans le cadre de sa politique fiscale.

L'entreprise peut ainsi être amenée à déplorer un manque de cohérence et de transparence évident de la réglementation applicable.

Le législateur en matière d'imposition des flux financiers (intérêts, dividendes redevances...etc.) ; Et à cet égard d'une grande importance, au regard de la retenue à la source qui peut venir à s'appliquer en droit interne ou bien en droit conventionnel.

Si la régularité fiscale qui va de pair avec une gestion du risque fiscal, se présente à l'évidence comme un pré requis par rapport à l'élaboration d'une politique fiscale de l'entreprise.

I- La nature du risque fiscal :

Le contrôle fiscal se définit comme le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d'imposition commises par les contribuables. Il est le corollaire logique et indispensable de tout système déclaratif.

En effet, le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle.

Ce risque de contrôle retient d'autant plus l'attention de l'entreprise que l'administration assorti du pouvoir de contrôle, dispose d'un pouvoir de redressement et de sanction.

1- Le respect de la règle fiscale est l'objet de contrôle par l'administration :

La contrepartie déclarative réside dans la possibilité octroyée à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude des déclarations déposées par les contribuables.

Si l'impôt n'est pas toujours une contrainte bien acceptée, le contrôle l'est assurément encore moins ⁽¹⁵⁾, mais quoi qu'il en soit, le contrôle reste un mal nécessaire ⁽¹⁶⁾

En effet les impôts représentent un volume des ressources propre, ce qui souligne la nécessité de l'état de mettre en œuvre des moyens permettant de contrôler le versement de ces prélèvements.

Afin de veiller aux respects de la réglementation fiscale le législateur a doté l'administration de méthodes variées de contrôle.

a- La vérification préliminaire :

La vérification préliminaire est formelle, elle s'effectue dans les bureaux de l'administration fiscale et sur la base de pièces détenues par l'administration, elle recouvre l'ensemble des interventions des services de l'administration fiscale ayant trait à la rectification des erreurs ou omissions évidentes, elle est constituée par l'ensemble des travaux que l'administration effectue dans ses locaux et au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents dont il dispose.

Il existe deux (02) formes de vérification préliminaire: le contrôle formel et le contrôle sur pièces :

a-1 Le contrôle formel : vise à s'assurer que les déclarations ont bien été souscrites et quelles ne contiennent pas d'erreurs évidentes. Ce contrôle peut être quasiment informatisé. ⁽¹⁷⁾

a-2 Le contrôle sur pièces : qui consiste à procéder à une vérification analytique par un examen, une analyse critique globale et le contrôle de cohérence des déclarations, sur la base des éléments figurants dans le dossier et tous documents dont dispose l'administration. Ce contrôle peut être réalisé en grande partie par un système informatique. ⁽¹⁸⁾

b- La vérification approfondie :

La vérification approfondie porte aussi bien sur les obligations fiscales que le montant des différents impôts mis par la loi à la charge du contribuable.

Deux formes de vérification approfondie sont prévues:

¹⁵ M.Chadefaux, l'audit fiscal, édition litec, 1987, P.39

¹⁶ M.Chadefaux, Idem, P.39

¹⁷ R.Yaich, théorie et principe fiscaux, les Editions, 2004, P.294

¹⁸ R.Yaich, Idem.

- La première est basée sur la comptabilité et ne concerne donc que les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration fiscale de contrôler le chiffre d'affaires et les bénéfices déterminés par la tenue d'une comptabilité;
- La seconde est basée sur les renseignements et documents dont dispose l'administration fiscale ainsi que sur les présomptions de fait ou de droit, elle concerne tous les contribuables, y compris ceux qui sont soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration de s'assurer que le total des revenus ou bénéfices déclarés correspond aux revenus ou bénéfices réalisés, selon la doctrine administrative, rien n'empêche que ces deux méthodes d'intervention puissent être mises en œuvre simultanément.

2- Le pouvoir de contrôle est assorti d'un pouvoir de redressement et de sanction :

L'administration ayant d'une part un pouvoir de redressement qui lui permet de mettre en recouvrement l'impôt éludé, mais également un pouvoir de sanction d'autre part.

a- Le pouvoir de redressement : les irrégularités commises par, l'administration fiscale va réclamer à celle-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps voulu et qui correspondant aux irrégularités constatées. Ces redressement peuvent être fort importants, notamment lorsque ils correspondent à l'agrégation d'irrégularités détectées par l'administration sur l'ensemble des exercices contenus dans la période vérifiée.

b- Le pouvoir de sanction : l'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise, mais elle va sanctionner cette dernière pour les irrégularités commise. Ces sanctions s'appliquent non seulement en cas d'insuffisance mais aussi en cas de défaut ou de retard dans la production des déclarations. Elles ont pour objet, soit de percevoir une sorte de pénalités de retard auprès de l'entreprise pour réparer le préjudice subi par le trésor, soit de sanctionner plus nettement la faute même commise par celle-ci.⁽¹⁹⁾

On distingue deux (02) catégories de sanctions:

- Les sanctions fiscales administratives (pénalité de retard et de recouvrement, amende fiscale relative à la retenue à la source et les pénalités pour défaut ou insuffisance de droit de timbre);

¹⁹ M.Chadefaux, l'audit fiscal, édition litec, 1987, P.43

- Les sanctions fiscales pénales : (infraction possible de sanction pénale comportant une amende et un emprisonnement ou l'une des deux sanctions).

L'éventail de sanctions, pénales ou non, dont dispose l'administration apparaît fort important suffisamment puissant pour altérer le cas échéant de façon durable la situation financière d'une entreprise.⁽²⁰⁾

Cette perspective est de nature à favoriser le développement d'une préoccupation d'ordre fiscal dans l'entreprise. Cette préoccupation traduit l'incertitude des membres et partenaires de l'entreprise quant à l'existence d'un risque fiscal, à son ampleur et au danger potentiel qu'il représente pour l'entreprise. C'est pourquoi, la volonté de mieux cerner ce risque peut justifier le recours à l'audit fiscal.

II-Les caractéristiques générales du risque fiscal :

Une revue de la littérature sur le risque fiscal a permis aussi d'en dégager plusieurs caractéristiques :

- La première, largement citée par les chercheurs, est la difficulté de détection et d'évaluation de ce risque,⁽²¹⁾ qui revient au fait que les probabilités de contrôle fiscal et de détection de l'irrégularité à l'issue de ce contrôle restent inconnues ; Cette difficulté de détection est consolidée, dans certains cas, par la difficulté d'évaluation de l'irrégularité. En effet, le même auteur suggère que, dans le cas où la règle fiscale énonce un principe, l'appréciation du comportement de l'entreprise face au respect de ce principe est souvent difficile à faire et donne l'exemple des transactions à prix normal ou des rémunérations non excessives. Il souligne aussi qu'un problème d'évaluation ou de quantification du risque vient compléter le problème d'appréciation de ce risque. En effet, « Si une rémunération est excessive, ou si une transaction est conclue à prix anormal, la question se pose ensuite de savoir où se situe la norme, qui seule permettra de quantifier le risque».

- Le risque fiscal est aussi considéré comme étant un risque permanent et non seulement ponctuel c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessairement lié à l'année courante mais peut impacter les années postérieures.

- Il est utile aussi de signaler que le risque fiscal concerne aussi bien les impôts directs qu'indirects. Les impôts indirects se calculent sur la base du chiffre d'affaires et peuvent mener à des risques fiscaux qui excèdent facilement les risques se rapportant aux impôts directs. Les

²⁰ M.Chadefaux, Idem.

²¹ Lacroque et Alepin, 2008 ; rosignol, 2002.

impôts indirects constituent un domaine de risque qui ne doit pas être négligé lors de l'évaluation des risques fiscaux de l'entreprise et lors de leur gestion ;

➤ Une autre caractéristique très importante du risque fiscal réside dans ses aspects volontaire et involontaire. En effet, le non-respect des dispositions fiscales peut être involontaire comme il peut résulter de la volonté délibérée du contribuable.

Dans ce cadre, il conviendra de clarifier les notions d'erreur et de fraude fiscale. La méconnaissance des avantages fiscaux peut aussi être involontaire ou volontaire.

a- Risque fiscal involontaire :

Le risque fiscal involontaire, peut se résulter d'une simple erreur dans l'application des règles fiscales ou d'une ignorance de dispositions fiscales favorables pour l'entreprise.

Lorsque le contribuable se trompe involontairement dans l'application des règles fiscales, il n'encourt pas de sanctions fiscales mais supportera le paiement de pénalités dues au retard dans l'acquittement de l'impôt dû.

Dans le deuxième cas, le contribuable n'a pas pu bénéficier d'une disposition fiscale avantageuse étant donné qu'il n'en a pas eu connaissance. Ceci peut avoir comme cause l'incompétence du personnel fiscal de l'entreprise ou le changement fréquent de la législation fiscale.

Le risque fiscal involontaire peut ainsi prendre la forme d'une simple erreur ou d'une méconnaissance des avantages fiscaux. La situation devient plus complexe lorsque le caractère volontaire est introduit dans l'étude du risque fiscal.

b- Risque fiscal volontaire :

Le risque fiscal volontaire peut se résulter, selon Rossignol soit du non respect intentionnel de la réglementation fiscale, soit d'un non bénéfice voulu des avantages fiscaux. D'un côté, l'entreprise peut renoncer au bénéfice des avantages fiscaux dans le but de ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale sur certains faits, d'un autre côté, si le non-respect des règles fiscales est volontaire, il résulte dans ce cas d'une volonté délibérée d'échapper à la loi par des procédés illégaux, et s'appelle une fraude fiscale.

D'autres notions évoquent la volonté du contribuable et s'apparentent aussi à la fraude. Elles diffèrent selon le pays d'étude. Pour éviter des confusions de terminologie liées à l'étude du risque fiscal, il est indispensable de définir les notions en se plaçant dans le contexte de notre étude. S'agissant du contexte algérien, le législateur semble se contenter d'utiliser le seul terme de fraude dans les textes législatifs. Ce terme désigne toute intention délibérée d'échapper à

l'impôt en violant les dispositions réglementaires. Le législateur algérien a aussi considéré l'abus de droit par simulation comme un acte de fraude. Dans ce contexte, la jurisprudence fiscale utilise aussi la notion d'acte anormal de gestion. Cette situation est semblable au contexte français qui recourt aussi aux trois notions de fraude fiscale, d'abus de droit et d'acte anormal de gestion.

- **La fraude fiscale:**

- a- Définition de la fraude fiscale :**

La fraude fiscale est définie par Rossignol et Chadefaux ⁽²²⁾ comme étant « l'action qui consiste à se soustraire ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Cette fraude constitue un délit qui, pour être caractérisé en tant que tel, repose sur une intention délibérée » ;

La fraude fiscale est aussi définie comme : « une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant » ⁽²³⁾

Les éléments constitutifs de la fraude fiscale :

Peut prendre les formes suivantes :

- L'omission volontaire de déclarations dans le délai prescrit ;
- La dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ;
- La passation délibérée des écritures fictives ou inexacte dans les livres comptables ;
- L'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ;
- L'émission de fausses factures ;
- L'opposition à l'action de l'administration des impôts ;
- L'agression ou le l'outrage envers un agent de l'administration des impôts.

²² Rossignol et Chadefaux (2001, p. 16)

²³ P.Beltrame, « l'impôt », éd.MA, 1987.

- **L'abus de droit :**

- a- Définition de l'abus de droit :**

L'abus de droit est une manipulation des mécanismes juridiques, il donne place à plusieurs voies, qui sont utilisées par le contribuable pour minimiser sa charge d'impôt.

L'abus de droit désigne aussi « la volonté d'échapper à l'impôt par des procédures juridiques artificielle, c'est un trucage réalisé par des juristes, une forme de manipulation par ceux qui comprennent trop bien le droit fiscal, c'est-à-dire la fiscalité en tant que science juridique ». ⁽²⁴⁾

- b- Les différentes formes de l'abus de droits :**

Il ya abus de droit lorsque les trois éléments sont réunis :

- L'existence d'un acte juridique que l'administration remet en cause ;
- La détermination par l'administration d'une atténuation notable des charges fiscales par rapport à celle que le contribuable aurait normalement supportée
- La présence d'un montage frauduleux.

D'après le Livre des Procédures Fiscales on distingue donc deux branches de l'abus de droit :

Par simulation ou par fraude à la loi.

- L'abus de droit en tant que simulation :

« La simulation n'est autre chose qu'un mensonge juridique, le contribuable présente au fisc une convention qui ne correspond pas à la réalité, cette tricherie n'est évidemment pas innocent, c'est un stratagème comme un autre pour payer moins d'impôts ».

On distingue ici trois formes de simulation : simulation par acte fictif ou par acte déguisé ou encore par interposition de personne. ⁽²⁵⁾

- 1- La simulation par acte fictif :**

« Pour payer moins d'impôts, le contribuable passe un acte fictif qui ne correspond à aucune réalité : société fictive, bail fictif, contrat de travail fictif... ». ⁽²⁶⁾

²⁴ Cozian, 1991, P18

²⁵ Cozian, 1996.

²⁶ Deboissy et Cozian, 2010, p.679

Dans cette première forme de simulation, la situation apparente présentée comme reflétant la réalité à l'administration est irréaliste.

2- La simulation par acte déguisé :

Il y a déguisement lorsque le contrat présenté à l'administration ne correspond pas au contrat réellement conclu entre les parties ; il y a bien eu contrat et en cela l'opération n'est pas fictive ; mais ce n'est celui qui est annoncé ; il y a tromperie sur l'étiquette juridique ». ⁽²⁷⁾

Dans cette forme de simulation il s'agit d'un déguisement portant sur la nature juridique du contrat en cause, et on peut parler de déguisement lorsque le contrat « *apparent* » présenté à l'administration ne correspond pas au contrat réel conclu entre les parties, correspondant à leur réelle, et qui reste occulte, dans ce cas, le contrat n'est pas fictif mais il s'agit d'une « *tromperie sur l'étiquette juridique* ».

3- La simulation par interposition de personne :

Il s'agit ici en fait d'un abus de droit par « *tromperie sur personne* » d'une des parties contractantes, puisqu'en fait dans ce cas une tierce personne (un prêt nom) se livre à un acte en son nom mais pour le compte d'une autre personne.

- **L'abus de droit par la fraude à la loi :**

Il y a abus de droit par fraude à la loi lorsque « les motivations sont exclusivement fiscales ; Tel n'est pas le cas lorsque le contribuable peut invoquer d'autres motivations, qu'elles soient familiales, économiques, organisationnelles... ». ⁽²⁸⁾

Pour ce type d'abus de droit, deux conditions doivent être remplies : l'application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et le but exclusivement fiscal de l'acte.

- **L'acte anormal de gestion :**

a- Définition de l'acte anormal de gestion :

De manière générale, un acte pourra être qualifié d'acte anormal de gestion lorsque l'entreprise renonce à une recette qu'elle aurait normalement dû percevoir ou engager des dépenses qu'elle n'aurait pas dû accomplir, le tout en favorisant un tiers et ce sans contrepartie,

²⁷ Cozian, 1996, p.26

²⁸ Cozian, 2008, p.552

et selon Maurice Cozian, la théorie de l'acte anormal de gestion « s'applique en matière d'imposition des bénéficiaires ; elle n'a pas place en revanche en matière de TVA ». ⁽²⁹⁾

Les différentes formes de l'acte anormal de gestion :

Il existe une variété d'actes anormaux de gestion : les dépenses injustifiées dans leur principe, les dépenses exagérées dans leur montant et les manques à gagner.

- Pour la première catégorie, la nature de la dépense est remise en cause par l'administration étant donné qu'elle n'a aucun lien avec l'intérêt de l'entreprise et ne doit pas être prise en compte dans la détermination de son résultat imposable.
- Pour la deuxième catégorie, le montant d'une dépense peut être contesté par l'administration fiscale telle que les rémunérations excessives des dirigeants de l'entreprise.
- Pour la dernière catégorie, l'entreprise renonce sans l'avoir justifié et sans contrepartie à un profit qu'elle est en droit de réaliser.

Les actes anormaux de gestion peuvent, également, être classés selon les catégories des bénéficiaires :

- Il s'agit en premier lieu des tiers par rapport à l'entreprise ;
- En deuxième lieu les dirigeants de l'entreprise qui peuvent aussi être les bénéficiaires d'un acte anormal de gestion tels que les rémunérations exagérées ou l'abus de biens sociaux.
- En troisième lieu il peut y avoir aussi des actes anormaux de gestion dont les bénéficiaires sont les sociétés d'un même groupe.
- Le quatrième bénéficiaire peut être un partenaire domicilié à l'étranger et l'opération est qualifiée d'un transfert indirect de bénéfices.

- **Les sanctions fiscales et pénales : ⁽³⁰⁾**

Quelques soit la nature de l'erreur fiscale volontaire ou involontaire commises par l'entreprise, celles-ci est subies a des sanctions de différentes formes ;

On peut citer quelques sanctions à savoir

²⁹ Idem.p.558.

³⁰ Voir la section 1 du chapitre I de ce présent mémoire portant sur les sanctions fiscales pour les manœuvres frauduleuses.

a- Fraude fiscale :

Les procédures de redressement conséquentes à toute fraude fiscale sont sous forme de sanctions fiscales, judiciaires, et commerciales.

➤ Selon le code des procédures fiscales :

Toute entreprise économique de droit algérien relevant du secteur de l'industrie exerçant une activité de production de biens est tenue de communiquer les données relatives à la production physique et aux intrants utilisés et d'établir un rapport semestriel sur son activité, adressé à la direction de wilaya chargée de l'industrie :

- Tout manquement à cette obligation ou à la communication de fausses informations entraîne l'application d'une amende de 1.000.000 DA indépendamment de la perte du bénéfice des avantages liés aux dispositifs d'appui à l'industrie et l'exclusion du bénéfice des avantages prévus par la loi relative à la promotion de l'investissement.
- Cette amende est portée au double en cas de récidive et après mise en demeure du contrevenant à régulariser sa situation dans un délai de trente (30) jours, il sera procédé à son inscription au fichier national des fraudeurs.⁽³¹⁾
- **Selon le code des impôts et taxe assimilée :** Quiconque, de quelque manière que ce soit, met les agents habilités à constater les infractions à la législation des impôts dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni : ⁽³²⁾
 - D'une amende fiscale de 10.000 à 30.000 DA.
 - Cette amende est fixée à 50.000 DA, lorsque, lors d'une visite, il est constaté que l'établissement est fermé pour des raisons visant à empêcher le contrôle des services fiscaux.
 - En cas de deux visites successives, le montant de l'amende est porté au triple. ⁽³³⁾

Cette amende est indépendante de l'application des autres pénalités prévues par les textes en vigueur, toutes les fois que l'importance de la fraude peut être évaluée.

- En cas de récidive, le tribunal peut, en outre, prononcer une peine de six (6) jours à six (6) mois de prison.

³¹ Article.48.Journal Officiel de la République Algérienne N° 79,22 Rabie Ethani 1440/30 décembre 2018.

³² Article 304 CIDTA loi de finance 2018.

³³ Article 304 CIDTA modifié par l'article 16 de la loi de finance 2006

b- Abus de droits :**➤ Selon le code des procédures fiscales :**

L'abus de droit entraîne des conséquences fiscales au regard des régimes d'imposition, des procédures de contrôle, et du droit de reprise notamment:

- L'exclusion du bénéfice de la franchise de la TVA et des régimes dérogatoires ;
- La possibilité de renouveler une vérification de comptabilité achevée ;
- La possibilité d'élargir les durées de vérification sur place ;
- La prorogation du délai de prescription de deux ans;
- L'exclusion du droit au sursis légal de paiement de 20% et de l'échéancier de paiement ;
- L'inscription au fichier national des fraudeurs. ⁽³⁴⁾

Lors du contrôle des déclarations relatives à tout impôt, droit, taxe et redevance, les actes constitutifs d'un abus de droit ne sont pas opposables à l'administration fiscale qui est en droit de les écarter et de leur restituer leur véritable caractère. ⁽³⁵⁾

➤ Ces actes, soit qu'ils ont un caractère fictif, dissimulant leur porté véritable ou visant à créer une situation juridique purement artificielle et qui n'ont pour but que celui de bénéficier d'avantages fiscaux, d'éluder ou de minorer l'impôt exigible que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supporté eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

➤ Il en est de même lorsqu'il est dûment établi par l'administration fiscale, des actes constitutifs d'abus de droit portant sur l'assiette, la liquidation et le paiement de tout impôt, droit, taxe et redevance.

➤ En cas de désaccord sur le fondement de la rectification, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité d'examen des abus de droits et ce, trente (30) jours à compter de la réception de la notification.

III- Les sources des risques fiscaux :

Traditionnellement, on distingue trois principales sources du risque fiscal selon Rossignol :

- La réglementation fiscale ;
- L'organisation de l'entreprise ;

³⁴ Article 19 quinquies : créé par l'article 44 de la loi de finance 2018

³⁵ Article 19 bis du CIDTA.

- L'organisation de l'administration fiscale.

1- La réglementation fiscale :

La complexité et l'ambiguïté des textes de loi constituent la principale cause des irrégularités fiscales.

En effet, un impôt à payer très élevé constituera une contrainte compromettante à la performance de l'entreprise. Celle-ci procèdera subsidiairement à l'ajustement de ses données financières afin que l'impôt dû soit raisonnable. En plus des coûts fiscaux, l'entreprise supporte aussi des coûts relatifs à l'exécution des obligations fiscales. Ces coûts sont à prendre en considération dans la discipline fiscale de l'entreprise.

En d'autres termes, le manque de ressources nécessaires à la bonne tenue des déclarations fiscales fait augmenter le risque fiscal dans une entreprise. Parmi ces coûts on peut citer les dépenses liées au recours à des consultants fiscaux et le temps de recherche pour se conformer aux formalités nécessaires ;

En outre, les changements des lois fiscales et des textes juridiques constituent une source importante de risque fiscal. Les responsables fiscaux doivent être constamment à jour des nouveautés fiscales. A défaut, ceci peut entraîner des redressements et sanctions fiscales importantes pour l'entreprise.

2- L'organisation de l'entreprise :

Cette deuxième source de risque fiscal porte sur la structure même de l'entreprise ; Il est important de mettre en valeur la taille de l'entreprise, ses orientations (nationales et internationales), ses investissements et ses activités. En effet, tous ces paramètres influent directement le niveau de risque fiscal.

De plus, il existe d'autres opérations spécifiques qui engendrent un risque fiscal telles que les opérations de fusions, acquisitions, ou les opérations entre les actionnaires. Ce type d'opérations engendre des risques fiscaux plus élevés que ceux liés aux opérations habituelles de l'entreprise.

L'entreprise s'expose davantage au risque de non-conformité à défaut de bien documenter ce type d'opérations et de mettre en œuvre toutes les ressources organisationnelles nécessaires pour mener à bien ces opérations ;

L'entreprise se trouve confrontée à plusieurs règles fiscales qu'elle doit maîtriser et respecter, dont, principalement, celle des prix de transfert.

3- L'organisation de l'administration fiscale :

Cette dernière source de risque repose sur l'incompétence de l'administration fiscale. En effet, les autorités fiscales qui ne disposent pas d'assez de ressources financières et de technologies d'information nécessaires pour exploiter les énormes volumes d'information sur chaque contribuable, et peuvent ne pas se rendre compte des comportements d'indiscipline fiscale de certaines entreprises, ce qui pourrait accroître la prise de risque par ces dernières.⁽³⁶⁾

Par ailleurs, le manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale augmente le risque de non détection des anomalies lors des contrôles fiscaux, ce qui risque d'augmenter les cas d'indiscipline fiscale.

IV- L'originalité et les domaines de risques fiscaux :

Il existe plusieurs originalités et domaines du risque fiscal :

1- L'originalité des risques fiscaux :

La distinction entre l'origine externe et interne des risques n'exclut pas leur interaction ; Généralement, les risques d'origine externe sont aggravés par les faiblesses internes.

1.1. Les risques d'origines externes :

On peut citer les éléments suivants :

- Rareté des ressources humaines compétentes ;
- Changement de doctrine ou de pratique administrative ;
- Changement législatifs ou réglementaires ;
- Complexité, ambiguïté, inadaptation et incertitude des textes fiscaux ;
- Apparition d'une nouvelle jurisprudence fiscale ;
- Mauvaise interprétation de la pratique de l'entreprise par l'administration ;
- Pratiques du secteur non adapté aux besoins de la gestion fiscale ;
- La qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et leur révision (audit interne et audit externe) ;
- La fiabilité du système d'information ;

³⁶ OCDE 2004. L'OCDE est l'organisation de coopération et de développement ; composée de 30 pays, cette organisation soutient les pays membres dans la mise en place d'un développement économique, financier et social.

➤ La compétence fiscale des personnes intervenantes, et des procédures de veille fiscale (mise au courant les nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

Une bonne technique fiscale consiste à se tenir au courant et à tenir compte de la doctrine administrative ou, encore mieux, à obtenir l'agrément ou l'accord de l'administration fiscale sur l'approche retenue pour la résolution d'une difficulté fiscale.

1.2. Les Risques d'origines internes :

Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux (02) catégories :

a- **Risques liés aux procédures** : La prévention du risque fiscal passe systématiquement par l'adoption d'un ensemble de méthodes et de procédures fiscales. Des procédures défectueuses ou non adoptées aux besoins fiscaux de l'entité favorisent le développement du risque. Il convient donc de prévoir des procédures fiscales, (procédures de préparation des déclarations fiscales, procédures ayant trait à la retenue à la source, etc.) et de vérifier leur efficacité par certaines méthodes de contrôle.

Les procédures fiscales ont pour objectif la diminution de la probabilité et de l'impact du risque inhérent.

L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel ⁽³⁷⁾

De ce fait, le risque résiduel devrait être mesuré pour évaluer l'efficacité du processus de gestion des risques. Plus ce risque est jugé minime, plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace.

b- **Risques liés aux personnes** : les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance, d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif. Les compétences fiscales et les qualités personnelles exigent seulement que l'entreprise recrute des collaborations qualifiées, mais, qu'elle veille à leur formation initiale et continue. ⁽³⁸⁾

³⁷ La notion de risque résiduel désigne tout risque pouvant exister après avoir mis en place des traitements possibles à un niveau élevé.

³⁸ M.H.Pinard-Fabro, audit fiscal, édition Francis Lefebvre, 2008, p.38

2- Les domaines de risques fiscaux:

Selon une approche inspirée des travaux de Price Waterhouse Cooper, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille du risque fiscal de l'entreprise.⁽³⁹⁾

a- Les risques de transactions :

Chaque transaction rencontre l'impôt, plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux.⁽⁴⁰⁾

L'entreprise s'expose davantage aux risques de transaction dans certaines circonstances telles que:

- La non implication, en temps opportun, de compétences fiscales dans la transaction ;
- La méconnaissance des pratiques administratives ;
- L'absence de perception des risques associés à la transaction et à sa documentation légale.

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.)

L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisagées.

b- Les risques de situation :

Le risque fiscal dépend de son impact, et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation.

Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que:

- Les entreprises importantes ;
- Les entreprises générant un crédit chronique de TVA ou d'IBS notamment lors des premières demandes de restitution ;
- Les entreprises agitées socialement ;

³⁹ Yaich R. (2004) « Théorie et principe fiscaux », les éditions Raouf Yaich, SFAX

⁴⁰ R.Yaich, l'impôt sur les sociétés 2007 : maîtrise des risques fiscaux, les éditions Raouf Yaich, 2007.p.17.

- Les entreprises faisant l'objet de dénonciations (le plus souvent anonymes) ;
- Les entreprises déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires ;
- Les accroissements de patrimoine des associés et/ou dirigeants sans cohérence avec les revenus déclarés.

c- Les risques opérationnels :

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous-jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise ; Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations.

Les risques opérationnels impliquent tous les services et toutes les personnes concernées par la fiscalité et non pas uniquement la fonction fiscale de l'entreprise (approvisionnement, transit, comptabilité des stocks, personnel, trésorerie et finances, commercial, facturation, livraison, transport, investissement, comptabilité, etc.).

Le risque associé au formulaire relatif à ces opérations courantes est l'un des exemples de risque dont les conséquences sont très importantes.

d- Les risques de compliance ou risque de non-conformité à la loi :

C'est le risque associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque Entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal.

Ce risque est ensuite fonction ⁽⁴¹⁾

- De la qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et de leur révision (audit interne et audit externe) ;
- De la fiabilité du système d'information ;
- De la compétence fiscale des personnes intervenantes, et des procédures de veille fiscale (mise au courant des nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

⁴¹ R.Yaich, l'impôt sur les sociétés 2007 : maîtrise des risques fiscaux, les éditions Raouf Yaich, 2007.p19.

e- Les risques comptables :

La comptabilité est un instrument de synthèse et de calcul de l'assiette fiscale. Elle constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales.

La comptabilité incarne aussi les options de la direction qui ont une conséquence fiscale (théorie de l'affectation, choix des méthodes comptables, etc.).

La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise. ⁽⁴²⁾

f- Les risques de management :

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal ; Dans ce cas, le principal risque réside dans le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans l'esprit des personnes qui en sont chargées.⁽⁴³⁾

L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève.

g- Les risques de réputations :

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient ».

Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale.

Nos attitudes sont toujours déterminées par la réputation de la personne ou de l'entreprise ou de l'organisation avec laquelle nous traitons. Il en est de même de l'administration fiscale, des fournisseurs, des clients et de toutes les parties qui traitent avec l'entreprise.

⁴² Idem.

⁴³ Opcit.

h- Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise :

Chaque domaine de risque fiscal doit être continuellement présent à l'esprit et pris en compte de façon isolée et agrégée avec les autres domaines de risque dans l'évaluation du profil de risque fiscal de l'entreprise.

Le portefeuille de risques fiscaux est constitué par l'agrégation de l'ensemble des risques fiscaux.

Après les traitements appropriés des risques, le risque résiduel résultant du portefeuille des risques fiscaux de l'entreprise est acceptable s'il se situe, au pire des cas, en dessous de notre seuil de tolérance global au risque en sachant qu'un risque peut être toléré :

- S'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise ;
- Lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun.

Section 2 : L'appréciation de la gestion fiscale.

La gestion fiscale est un ensemble d'actions, et de décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques fiscaux. Une telle gestion ne peut se concevoir abstraction faite des autres fonctions de l'entreprise, elle doit être intégrée au niveau de la gestion de l'entreprise.

Ainsi, la gestion du risque fiscal, comme la gestion des risques en général, ne vise pas seulement la réduction des risques ayant des effets négatifs sur la valeur de l'entreprise mais peut aussi viser la prise d'autres risques ou opportunités dans le but de la créer.

L'audit fiscal se présente comme un outil d'aide à la décision de gestion, soit en fournissant des informations sur l'existence et sur l'ampleur d'un risque, soit en portant un jugement sur l'opportunité des décisions fiscales passées ou envisagées.

L'objectif d'un audit fiscal dans une entreprise est d'établir un diagnostic, l'aboutissement de l'audit fiscal est l'expression d'une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes en matière fiscale.⁽⁴⁴⁾

Ainsi, l'audit fiscal permet d'évaluer le risque fiscal de l'entreprise. Elle doit bien gérer son paramètre fiscal et mesure le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal.

⁴⁴ M .A.Coudert, D.Gibert, E.Kormprobst, fiscalité d'entreprise, éd.Dalloz, 1987, P. 34.

I- La gestion fiscale :**1- Définition de la gestion fiscale :**

La gestion fiscale en tant que branche essentielle de la gestion d'entreprise consiste à optimiser fiscalement les flux financiers de l'entreprise en optant, toutes choses égales par ailleurs, pour la solution la plus avantageuse. En outre la gestion fiscale implique de répondre aux différents applications fiscales propres à l'entreprise (déclarations, liquidations...);

Selon J.C PAROT, la gestion fiscale « consiste dans l'ensemble des actions et des décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire sa charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques supérieurs à l'économie qu'elle a pu réaliser ». ⁽⁴⁵⁾

2- Les buts de la gestion fiscale :

La gestion fiscale vise à opter pour des choix fiscaux pertinents et à tirer profit des avantages fiscaux existants, donc le principal but c'est de réduire le montant de l'impôt en respectant la législation en vigueur, mais il ne s'agit pas seulement de ce but, car on peut évoquer le souci de différer le paiement de l'impôt et de récolter ainsi un effet bénéfique sur la trésorerie, c'est là qu'apparait le facteur temps, qui intervient en fiscalité comme dans toute la vie de l'entreprise. Par ailleurs il existe d'autres usages de la gestion fiscale notamment : ⁽⁴⁶⁾

- A la création de l'entreprise: le choix de la forme juridique et son incidence sur le traitement fiscal du résultat;
- La gestion fiscale se trouve encore dans les opérations courantes avec leurs incidences sur la réception et le paiement de la TVA: application des différents taux, incidences des dates de recettes et des dépenses sur la gestion de la trésorerie.

Enfin le choix des méthodes de financement entre: autofinancement, augmentation des fonds propres, emprunts à Moyen et Long terme.

3- L'optimisation fiscale de la gestion fiscale :

L'optimisation fiscale est un moyen de réduire les charges fiscales. Elle va donc permettre de mieux gérer les intérêts. De ce fait, elle aura pour objectif d'appliquer pertinemment les règles fiscales sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur.

L'optimisation fiscale peut être définie comme l'emploi de procédés légaux, dans le but de minimiser la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supportée.

⁴⁵ M.Scholes et M.Wolfson, fiscalité et stratégie d'entreprise, éd PUF, 1996, p9.

⁴⁶ Idem.

Selon R.YAICH. ⁽⁴⁷⁾

L'optimisation fiscale consiste à minimiser principalement l'impôt sur les bénéfices afin de maximiser le résultat net après impôt dans le contexte des contraintes économiques de l'entreprise.

Il s'agit donc d'un ensemble de décisions, procédés et choix effectués permettant de minimiser principalement la charge fiscale, afin de maximiser le résultat net après impôt tout en prenant en considération les paramètres de gestion et le contexte économique de l'entreprise.

A un niveau avancé, la recherche d'une optimisation fiscale efficace et efficiente s'inscrit dans une démarche plus large de planification fiscale.

4- La planification fiscale :

La planification fiscale consiste à organiser les affaires d'un contribuable afin de minimiser ses impôts tout en respectant le cadre législatif.

Elle a pour but d'arranger les affaires d'un contribuable de façon à ce qu'il paie le moins d'impôt possible tout en observant les lois. Elle est donc différente de l'évasion fiscale qui consiste, pour un contribuable, à éviter ou à réduire le montant de ses impôts et prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. ⁽⁴⁸⁾

L'évasion fiscale peut entraîner des pénalités, des amendes et un emprisonnement.

Entre la planification fiscale et l'évasion fiscale il y a une « zone grise » appelée évitement fiscal.

L'évitement n'est pas illégal mais il est reçu par le gouvernement comme une opération visant à contourner la loi de l'impôt sur le revenu. Une règle générale anti évitement est contenue dans la loi et peut éventuellement être invoquée afin de refuser l'avantage fiscal résultant d'opérations d'évitement.

L'arrangement des affaires d'un contribuable, dont s'occupe la planification fiscale, vise avant tout à maintenir le plus constant possible le niveau de revenu imposable d'un contribuable d'une année d'imposition à l'autre. Pour le particulier, il s'agit, entre autres, d'éviter autant que possible des variations substantielles de revenu imposable. Il s'agit en d'autres mots de faire échec à la progressivité des taux d'imposition.

⁴⁷ R.Yaich, l'impôt sur les sociétés 2007 : maîtrise des risques fiscaux, les Editions Raouf Yaich, 2007.

⁴⁸ Cette partie est inspirée du livre fiscal rédigé par René Huot, éd RH Ltée C.P 14 Ste-Julie (Québec) J3E 1X5.)

Pour la société, il s'agit, entre autres, de maintenir le revenu au niveau admissible à la déduction accordée aux petites entreprises, et ce, le plus longtemps possible. Il s'agit également d'utiliser toutes les formes de crédits qui lui sont offertes.

Les techniques fondamentales utilisées à cet effet sont :

- Tirer avantage au maximum de toutes les déductions, exemptions, crédits, abattements, etc. Contenus dans la loi ;
- Reporter, à une date ultérieure, le paiement de l'impôt sur des revenus courants (régimes de revenus différés (par exemple le Régime enregistré d'épargne-retraite REER, les Régimes enregistrés d'épargne-études REEE), abris fiscaux, choix d'une fin d'exercice, etc.) ;
- Fractionner le revenu entre deux ou plusieurs contribuables de façon à réduire le taux marginal d'imposition (conjoint, enfants, parents plus âgés) ;
- Transférer le revenu à une autre entité légale, laquelle entité est imposée à un taux moindre (compagnie, fiducie testamentaire) ;

Cette simple énumération des différentes techniques de planification fiscale représente à elle seule tout un programme.

Une bonne planification fiscale implique qu'une personne compétente produise des déclarations de revenu. C'est souvent la première et la plus simple des étapes dans le processus. Faire soi-même ses déclarations de revenu ou les confier à une personne ayant peu de formation ou d'expérience est une décision souvent peu économique.

4.1. L'appréciation de la performance fiscale :

L'audit fiscal contribue à améliorer l'efficacité fiscale de l'entreprise qui s'intègre dans le cadre de la gestion fiscale et qui permet de retirer des avantages plus substantiels de l'utilisation maximum du gain fiscal.

La situation fiscale évolue peu à peu dans un sens tout à fait favorable, cette évolution est liée soit à l'appartenance de certaines entreprises à des groupes internationaux, ou des filiales, des sociétés multinationales, qui pratiquent la gestion fiscale, soit encore à la pression exercée par les conseils d'entreprises en vue de sensibiliser leurs responsables aux questions fiscales, et aux avantages qu'une judicieuse utilisation de la loi fiscale peut leur procurer.

Parfois la prise en compte du fait fiscal est plus occasionnelle, ainsi certaines entreprises peuvent de façon très ponctuelle mettre l'accent sur tel ou tel impôt, en particulier lorsque celui-ci leur apparaît trop important, la sensibilité d'adopter des mesures plus au moins opportunes

au plan fiscal justifie ainsi pour l'entreprise doit soumettre à un spécialiste de la discipline ses orientations fiscales et ses choix fiscaux, afin de voir si elle fait preuve d'efficacité ou non.

a- Maîtriser le facteur fiscal de l'entreprise : Un défi permanent :

Que l'on soit entrepreneur dirigeant une petite structure locale, ou responsable au sein d'un groupe de sociétés sur le territoire de différents Etats, la fiscalité est un domaine qui ne laisse jamais indifférent et qui suscite des réactions parfois contrastées.

D'aucuns s'y intéressent avec l'énergie défensive d'un corps attaqué par un virus toujours en éveil, prêts aux efforts nécessaires pour sauvegarder la santé de l'entreprise face à ce coût récurrent qui est censé grever les bénéficiaires.

D'autres se bornent à concéder qu'ils n'y entendent pas grand-chose et à faire confiance à leur comptable ou conseiller fiscaliste (parfois peut être d'une manière trop passive, voire aveugle), on souhaite payer le moins possible d'impôts, le tout bien sûr sans enfreindre les obligations légales.

b- Gestion des risques fiscaux ou optimisation fiscale :

La pratique quotidienne des experts fiscaux passe sans cesse de l'une à l'autre. En réalité, les deux se confondent et se joignent parfaitement : maîtriser les risques c'est aussi les optimiser, et l'on ne peut optimiser sans gérer les risques. Dès lors, l'optimisation de la gestion de l'entreprise passe inévitablement par l'optimisation de sa gestion fiscale.

Les obstacles à surmonter pour l'entrepreneur ou les dirigeants de l'entreprise :

- Tout d'abord. Il s'agit d'écarter toute réaction purement émotionnelle pour approcher le coût fiscal avec froideur, comme un simple élément de son prix de revient, comme une donnée purement technique aussi inévitable que la loi de la pesanteur qui s'impose à tout chacun ;
- Ensuite, avoir l'intelligence de se placer dans une optique de joueur qui respecte les règles du jeu en supposant que l'adversaire soit aussi bien informé que lui-même, sur la réalité des faits, sur leurs motivations profondes et sur la complexité ou plus exactement l'expertise professionnelle nécessaire à la compréhension des transactions qu'effectue l'entreprise. Trop d'entreprises spéculent soit sur l'absence ou la rareté des contrôles (pas vue ; pas pris !), soit sur l'espoir hasardeux de l'inefficacité de ceux-ci. Or, les administrations fiscales ont évolué de manières qualitatives, disposent de techniciens de premier rang avec des formations actualisées ;

c- Une gestion fiscale « saine et dynamique » :

Quelques conseils de bon sens nous paraissent utiles pour illustrer les caractéristiques d'une gestion fiscale « saine et dynamique ».

La gestion fiscale ne sera de qualité que si les dirigeants ont une bonne vision de l'évolution de l'entreprise et qu'ils ont traduit cette vision dans des projections financières, régulièrement mise à jour ;

Par principe, l'administration n'a pas à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, elle n'a pas à porter de jugement sur la qualité ou les résultats de la gestion financière ou commerciale ;

Ainsi, la gestion de l'entreprise est une mission du chef de l'entreprise. D'ailleurs, il existe une bonne gestion fiscale de l'entreprise, comme il existe une bonne gestion financière ou une bonne gestion commerciale. Comme le bon père de famille de code civil ou comme le chef d'entreprise prudent et avisé du droit comptable. Le contribuable éclairé, doit gérer sa fiscalité au mieux de ses intérêts. De ce fait, le contribuable possède une faculté des choix fiscaux afin de payer le moins d'impôt possible ; Mais les juristes sont souvent appelés à tracer la frontière entre la bonne gestion et la gestion aventureuse sous prétexte que la pratique à montrer que le risque d'abuser de cette liberté existe.

En effet, une décision prise ou un acte réalisé quelle que soit la nature, dans un intérêt autre que celui de l'entreprise ou qu'il est engagé pour seul motif d'atténuer ou d'éviter la charge fiscale, est considérée par l'Administration comme un acte anormal de gestion ou un abus de droit.

Ces deux théories jurisprudentielles constituent deux exceptions au principe de la liberté de gestion des entreprises.

d- Champs d'application du contrôle de l'efficacité fiscale :

L'audit fiscal, en tant que contrôle de l'efficacité vient s'inscrire dans le cadre de la gestion puisque les entreprises parviennent à honorer leurs obligations fiscales en demeurant à l'abri des pénalités, amendes ou redressements et réalisent ainsi une performance, de même les dirigeants des entreprises qui réussissent à intégrer cette performance fiscale de façon plus directe dans leur gestion, ont le mérite de pratiquer la gestion fiscale.

Dans ce cadre, le domaine de l'audit fiscal est plus restreint il porte sur l'un des éléments clés dans la gestion fiscale de l'entreprise, l'exercice des choix fiscaux et leur utilisation.

II-L'audit de la gestion fiscale :

L'audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personnes.

La pertinence de l'audit fiscal en tant que contrôle visant à apprécier l'efficacité fiscale vient précisément dans un premier temps, s'inscrire dans le cadre de la gestion fiscale afin de l'améliorer.

1- L'audit fiscal et la gestion fiscale :

L'audit en matière fiscale garantit le contrôle des obligations d'ordre liées encore aux obligations relatives aux factures et aux titres de circulation et celles relatives au respect des règles de déclaration, de tenue et de conservation de la comptabilité en régime réel ou en régime forfaitaire. L'audit permet de réaliser le diagnostic de l'audit fiscal de l'entreprise, il permet aussi de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise rendant la gestion fiscale plus performante, et diminuer par la suite la charge fiscale.

L'audit est en définitif un instrument au service de l'amélioration de la gestion fiscale.

Il est aussi un moyen de faire prendre conscience aux dirigeants que l'impôt est un coût qu'il convient de gérer parmi leurs dépenses.

La gestion fiscale permet de bien gérer l'impôt au niveau de l'entreprise en termes de risques avec l'utilisation des méthodes et des choix propres à minimiser, en toute légalité la charge fiscale.⁽⁴⁹⁾

L'audit de cette dernière doit atteindre trois (03) objectifs :

- Vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux qu'elle n'aurait pas identifiés ;
- Vérifier que dans le contexte juridique, l'entreprise n'est pas surimposée.
- Rechercher l'adaptation des structures permettant un allègement des impôts.

2- La place de l'audit fiscal dans le cadre de la gestion fiscale :

La gestion repose sur la maîtrise de deux (02) types de décisions : ⁽⁵⁰⁾

⁴⁹ Jacques Duhon, Michel Jemmes, audit et gestion fiscale de l'entreprise, éd.EFE, 1996, p.205.

⁵⁰ Opcit, p.201.

a- Décisions juridiques ou fiscales :

Sont des décisions basées sur des actions de nature juridique ou fiscale, et qui donnent la faculté d'exploiter la marge de manœuvre fiscale dont l'entreprise dispose dans sa gestion fiscale.

b- Décisions extra-juridiques ou extra-fiscales :

Elles sont consacrées à la gestion des incidences, des répercussions de l'impôt, mais pas à l'impôt lui-même. La mise en œuvre de telles décisions échappe totalement au domaine juridique ou fiscal. En d'autres termes, on ne recherche pas la meilleure solution fiscale, on cherche à optimiser les retombées d'une solution fiscale donnée.

Il faut noter qu'il n'existe pas de frontières strictes entre deux décisions.

L'audit fiscal va chercher à apprécier l'utilisation que fait l'entreprise de l'outil juridique et fiscal dont elle dispose, en vérifiant que cette utilisation permet à l'entreprise de tenir la solution fiscale la plus appropriée. Celle qui permet de rechercher la voie la moins imposée.

L'audit fiscal peut relever une certaine inadéquation entre la solution de l'entreprise et sa structure juridique et fiscale, ou encore de proposer une mission de contrôle des choix fiscaux.

Le domaine de l'audit fiscal est le contrôle des décisions juridiques ou fiscales de l'entreprise ; D'une autre manière, il apparaît comme le contrôle des choix fiscaux.

Conclusion:

La fiscalité d'entreprise joue un rôle considérable dans la vie économique, sociale, financière, voire même politique d'un Etat.

En ce sens qu'elle constitue une ressource parmi d'autres ressources publiques pour la confection du budget de fonctionnement et d'équipement de l'Etat qui est un outil d'exécution de la politique dans tous les domaines d'interventions des pouvoirs publics.

Pour cela, l'Etat doit accorder une grande importance à la fiscalité et doit se rendre compte du système fiscal applicable aux entreprises. Alors tout dirigeant doit consacrer une attention à la gestion des risques fiscaux de son entreprise. Ces derniers sont considérés comme une probabilité d'émergence des dettes fiscales envers le trésor public, ils peuvent prendre naissance à cause des éléments suivants :

- La complexité des règles et des dispositions du droit fiscal menant ainsi à une divergence des interprétations de ces règles entre le contribuable et l'administration fiscale ;
- Le degré de la pression fiscale sur les entreprises et la santé de l'environnement économique de l'entreprise ce qui peut amener cette dernière à procéder à des sous-déclarations des revenus et bénéfices dans un but de réduire la charge fiscale ;
- La majorité des impôts et taxes sont des impôts calculés par les contribuables eux-même ce qui peut conduire à des erreurs de calcul au niveau des impôts déclarés.

Les entreprises doivent évaluer leur niveau de risque, et pour les évaluer, il est important de mettre en place un cadre fiable permettant d'évaluer comparativement les risques fiscaux, quel qu'en soit le type. Il s'agit donc d'établir un registre des risques, classés selon leurs conséquences, leur probabilité et leur degré de réitération. Ceci servira à établir des stratégies organisationnelles dont le but est de maîtriser les risques fiscaux rencontrés lors de l'exercice écoulé. Et tout ça se déroule dans le cadre d'un audit fiscal, qui se présente comme un outil d'aide à la décision de gestion, donc c'est un moyen qui permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise. Et aussi il permet de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et en rendant la gestion fiscale plus performante, et par conséquent diminuer la charge fiscale.

L'audit fiscal est donc un instrument au service de la gestion fiscale, qui se chargera de l'appréciation de la performance.

Introduction

Un audit est une démarche d'observation et d'analyse destinée à porter un jugement, une appréciation sur le fonctionnement d'un système. Dans le domaine financier et comptable le terme audit est associé à la notion de preuve et de certification. ⁽⁵¹⁾

Plus généralement l'audit se présente comme un examen effectué par un ou plusieurs professionnels compétents et indépendants en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et l'efficacité d'une série d'opération d'une entreprise par références à des critères de qualités.

De nos jours les audits touchent l'ensemble des secteurs de l'entreprise dont le plus ancien et le plus courant est l'audit comptable et financier ; le domaine fiscal est l'un de ces secteurs qui constitue une notion étendue devant être appréhendé et contrôlé pour une meilleure efficacité de l'entreprise. En effet les changements nombreux et rapide en matière fiscale qu'ils soient d'ordre économiques et juridiques imposent à l'entreprise une réelle capacité d'adaptation et une vigilance accrue au niveau du suivi du paramètre fiscal afin de minimiser le risque fiscal qui menace en permanence sa pérennité, voir même sa survie. On peut dire qu'actuellement les conditions sont devenues propices pour le développement de la discipline « audit fiscal » qui pourrait parfaitement contribuer à la maîtrise et à la gestion fiscale de l'entreprise.

L'audit fiscal étant un contrôle de régularité et de sincérité des divers éléments figurants au dossier fiscal d'une entreprise, l'auditeur alors s'attache à l'occasion au déroulement de sa mission de contrôle à pratiquer certains techniques qui sont basées soit sur la méthodologie qui est liée d'une part, par la démarche qui est généralement appliquées par l'auditeur comptable, soit par l'évaluation du contrôle spécifique, ou sur le contrôle de l'efficacité qui est lié aux différentes tailles et sources d'irrégularités.

⁵¹ Henri Mahé, dictionnaire de gestion, édition Economica, Paris, 1998, p29

Section 1 : La méthodologie d'une mission d'audit fiscale.

L'audit fiscal selon J.F.COSTA et A.MIKOL: « est un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduit dans les comptes annuels en respectant les règles fiscales. »⁵²

En effet l'audit fiscal est considéré comme étant un diagnostic de la situation fiscal d'une entreprise permettant d'apprécier le respect des règles fiscales en vigueur et l'aptitude de cette entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion pour y atteindre ses objectifs.

Toute mission d'audit, quelle qu'en soit la nature, suppose une démarche et une méthodologie permettent d'atteindre son objectif avec le maximum de sécurité et en utilisant les moyens nécessaires de façon optimale.

Cependant, la préparation de la mission d'audit fiscal commence par la prise de connaissance de l'entreprise afin d'attirer l'attention de l'auditeur sur quelques problèmes précis ou risques probables et par la suite d'obtenir une orientation future des travaux.⁽⁵³⁾

Ainsi, la mise en œuvre de l'audit fiscal nécessite, en conséquence la mise en place d'une démarche professionnelle basée sur les risques qui permet essentiellement d'atteindre les objectifs suivants :

- Identifier le risque fiscal ;
- Mesurer et définir les limites du risque fiscal ;
- Informer le client les risques relevés et les améliorations proposées ;
- Prémunir, surveiller et gérer le risque fiscal ;

Le déroulement de la mission d'audit doit accomplir alors les tâches suivantes :

- Une étape de commencement de la mission: pour détecter les opportunités et les menaces;
- Diagnostiquer les mécanismes de l'entité;
- Le rapport de la fin de travail.

⁵² J.F Costa et A.Mikol, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999, p107 ;

⁵³ Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7eme édition, p215.

I- Les objectifs et les limites de l'audit fiscal :**a- Les objectifs de l'audit fiscal :**

Les professeurs P.Bougon et M.Vallee ont défini l'audit fiscal comme : « un instrument qui mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion, afin de concourir à la réalisation des objectifs de la politique générale qu'elle s'est assignée.»

- La mission de l'audit fiscal se justifie à travers les pensées suivantes : ⁽⁵⁴⁾
 - ✓ L'audit fiscal étudie et analyse les dispositions desquelles résultent des obligations légales auxquelles l'entreprise doit s'y conformer sous peine de sanctions ;
 - ✓ L'audit fiscal oriente les décisions prises par l'entreprise vers des choix rationnels et cohérents fondés sur des avantages et/ou options fiscales qui sont de nature à lui procurer un gain en termes d'impôts.
- L'audit fiscal poursuit deux principaux objectifs qui sont :
 - ✓ Le contrôle de la régularité fiscale : Il s'agit d'un contrôle ayant comme finalité de s'assurer de la fiabilité des informations à aspects fiscaux. Il permet aussi de repérer les anomalies, leurs origines et les risques fiscaux en vue de détecter les infractions fiscales éventuelles et se préparer pour le contrôle fiscal.

La régularité fiscale constitue l'analyse du mode de traitement réservée aux problèmes fiscaux au sein de la société audité, dans laquelle l'auditeur fiscal va s'interroger sur l'existence des spécialistes pour effectuer l'enregistrement comptable en conséquence fiscale et de connaître si l'entreprise consulte ou non des conseillers fiscaux.

- ✓ Le contrôle de l'efficacité fiscale: Il s'agit d'un contrôle ayant comme but, la mesure de la prédisposition de l'entreprise à profiter des avantages et des opportunités qu'offre la loi en matière fiscale. Ce contrôle repose sur deux types de choix : les premiers sont des choix tactiques liés à la gestion courante de l'entreprise. C'est à titre d'exemple : le mode d'amortissement, le régime d'option de la TVA, etc. Alors que les deuxièmes sont des choix stratégiques à titre occasionnel.

⁵⁴ R.Khelassi, précis d'audit fiscal de l'entreprise, édition. Berti, Alger, 2013 p104.

- Le contrôle des choix tactiques est considéré comme un contrôle simple en faisant appel aux outils traditionnels de l'audit à titre d'exemple les questionnaires, les examens directes des comptes et des documents comptables. L'auditeur fiscal vérifie les principaux choix fiscaux et les éléments de risque liés à ces choix. Il met en évidence les dispositions omises et ignorées.

- Alors que, pour le contrôle des choix stratégiques, l'audit permet de rapprocher la complexité fiscale du projet au niveau des compétences des personnes, qui ont traités des problèmes fiscaux pour examiner s'il n'a pas un manque à gagner ou bien des risques encourus. De manière générale, l'audit à ce niveau va déterminer le degré de prise en compte de la question d'efficacité fiscale.

- L'audit fiscal vise deux objectifs complémentaires:

- L'audit de conformité ou de conformité qui permet de s'assurer du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Il permet, aussi, de souligner les principales causes de défaillance de l'entreprise en matière de régularité fiscale et d'adopter, en conséquence, les mesures destinées à pallier les carences constatées aux niveaux des procédures, ou encore le plan de l'organisation et le fonctionnement du service fiscal. En cela, l'audit fiscal assure une mission de détection et de prévention; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise et contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale.

- 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. Le rôle de l'expert-comptable dans la mission d'audit fiscal est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement passif ou de signaler les erreurs liées à des choix a priori exercé en connaissance de cause. L'audit d'efficacité fiscale doit ainsi permettre de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte. De cette façon, celle-ci doit adopter des mesures qui doivent lui permettre de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux, d'améliorer graduellement son efficacité fiscale.

- En plus des deux objectifs principaux précités, il existe d'autres objectifs secondaires qui peuvent être énumérés comme suit :⁽⁵⁵⁾
- L'audit fiscal est un moyen d'accéder à l'intelligibilité fiscales des comptes par une nouvelle lecture fiscales des états financiers et comptables ;
 - L'audit fiscal est un élément de réponse sur l'aptitude de l'entreprise à maîtriser le paramètre fiscal ;
 - Eviter la procédure contentieuse, qui s'étale parfois sur plusieurs exercices et qui peuvent provoquer une certaine paralysie de la vie de l'entreprise ;
 - L'audit fiscal participe à l'inventaire des forces et faiblesses de l'entreprise et à améliorer le processus de décision ;
 - Eclairer l'importance du risque financier encouru, sur le niveau d'insécurité fiscale atteint et sur les éventuelles défaillances dans l'organisation de l'entreprise ;
 - Faire le point sur l'environnement fiscal 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 d'évaluer aussi la qualité de l'information qui circule au sein de l'entreprise et l'efficacité du système de contrôle ;
 - L'audit fiscal est l'un des mécanismes de contrôle de gestion qu'utilisent les propriétaires pour réduire le pouvoir discrétionnaire des dirigeants.
 - 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

⁵⁵ R.Khelassi. Opcit, p 104

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.
 - L'audit fiscal a pour objectif alors l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit en fait, en ayant recours à des spécialistes en la matière de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité et comment elle intègre le paramètre fiscal.
 - Une entreprise auditée fiscalement d'une manière régulière peut être privilégié aussi grâce à l'audit fiscal par les fournisseurs et clients par rapport à ses concurrents.

b- Les limites de l'audit fiscal :

Lors de la recherche de la vérité fiscale de l'entreprise, l'auditeur doit faire face à des obstacles et des difficultés qui apparaissent tant dans le déroulement de sa mission que dans ses résultats.

➤ **Les limites liées au déroulement de la mission :**

L'importance de la législation fiscale, ses multiples incidences, imposent de longs et de nombreux contrôles dans le cadre de la mission qui a pour objectif un contrôle global de la régularité fiscale.

➤ **Les limites liées au caractère ponctuel de la mission:**

L'auditeur fiscal n'est pas présent en permanence dans l'entreprise lorsqu'il intervient, c'est pour une période de temps limitée selon un calendrier généralement préétabli avec l'entreprise ;

« En effet, le caractère régulier ou irrégulier au regard du risque fiscal est alors partiellement fonction de l'appréciation du contrôleur ou l'auditeur fiscal». ⁽⁵⁶⁾

De même, l'intervention de l'auditeur est ainsi limitée dans le temps, ce qui corrélativement à pour effet de prescrire une revue exhaustive de tous les facteurs de risque.

⁵⁶ Martial Chadeaux, l'audit fiscal, Edition Litec, Bordeaux, 1987, p224.

« Il s'avère important de soumettre les comptes au contrôle et ce en conformité avec les textes en vigueur. Et de mettre en place une matrice des risques afin d'arrêter les recommandations nécessaires ». ⁽⁵⁷⁾

➤ **Les limites liées à la délicate appréciation du risque fiscal :**

L'irrégularité est beaucoup plus délicate à apprécier, ce qui engendre nécessairement l'incertitude, on peut volontairement supposer d'ailleurs que si certains entreprises auront recours à l'audit fiscal, c'est précisément pour recueillir l'avis des spécialistes indépendants sur la régularité de certaines opérations, qu'elles effectuent régulièrement et qu'elles ont du mal à caractériser l'incertitude dans la détermination du risque fiscal, qui est double, en premier lieu de caractériser l'existence du risque, et en second lieu, de déterminer l'importance des sanctions auxquelles s'expose l'entreprise.

➤ **Les limites liées aux résultats de la mission :**

Il peut paraître paradoxal de prime abord d'avancer qu'un contrôle contractuel de la régularité fiscale puisse alimenter le risque fiscal, en effet, l'objectif est l'inverse, à partir du rapport d'audit, dans lequel sont consignées les irrégularités, et le cas échéant, les recommandations doivent adopter les mesures destinées à améliorer sa sécurité fiscale.

➤ **Les limites de l'audit fiscal par rapport à l'audit légal :**

Dans l'hypothèse où un auditeur légal souhaiterait obtenir le rapport établi à l'issue d'une mission d'audit fiscal, les dirigeants de la société ne peuvent s'y refuser, l'intérêt pour l'auditeur légal de connaître le contenu de ce rapport est évident même s'il obéit par la suite à effectuer les contrôles nécessaires pour avoir sa propre opinion selon ses convictions.

➤ **Les limites de l'audit fiscal par rapport à l'administration fiscale :**

Il serait superflu d'insister sur l'intérêt que peut présenter pour les agents de l'administration fiscale la connaissance du contenu d'un rapport antérieurement établi par des spécialistes de la matière, et recensement les irrégularités décelées dans une entreprise.

Pour tenter d'arriver à cette fin, l'administration dispose en réalité de deux voies distinctes, elle peut, en effet, essayer d'obtenir le rapport en exerçant son droit de communication, ou bien, de façon plus directe, en prenant connaissance dans le cadre même d'une vérification.

⁵⁷ Mohammed Lahyani, l'audit fiscal, Edition cabinet audit et analyse, Marseille, 2000, p 208.

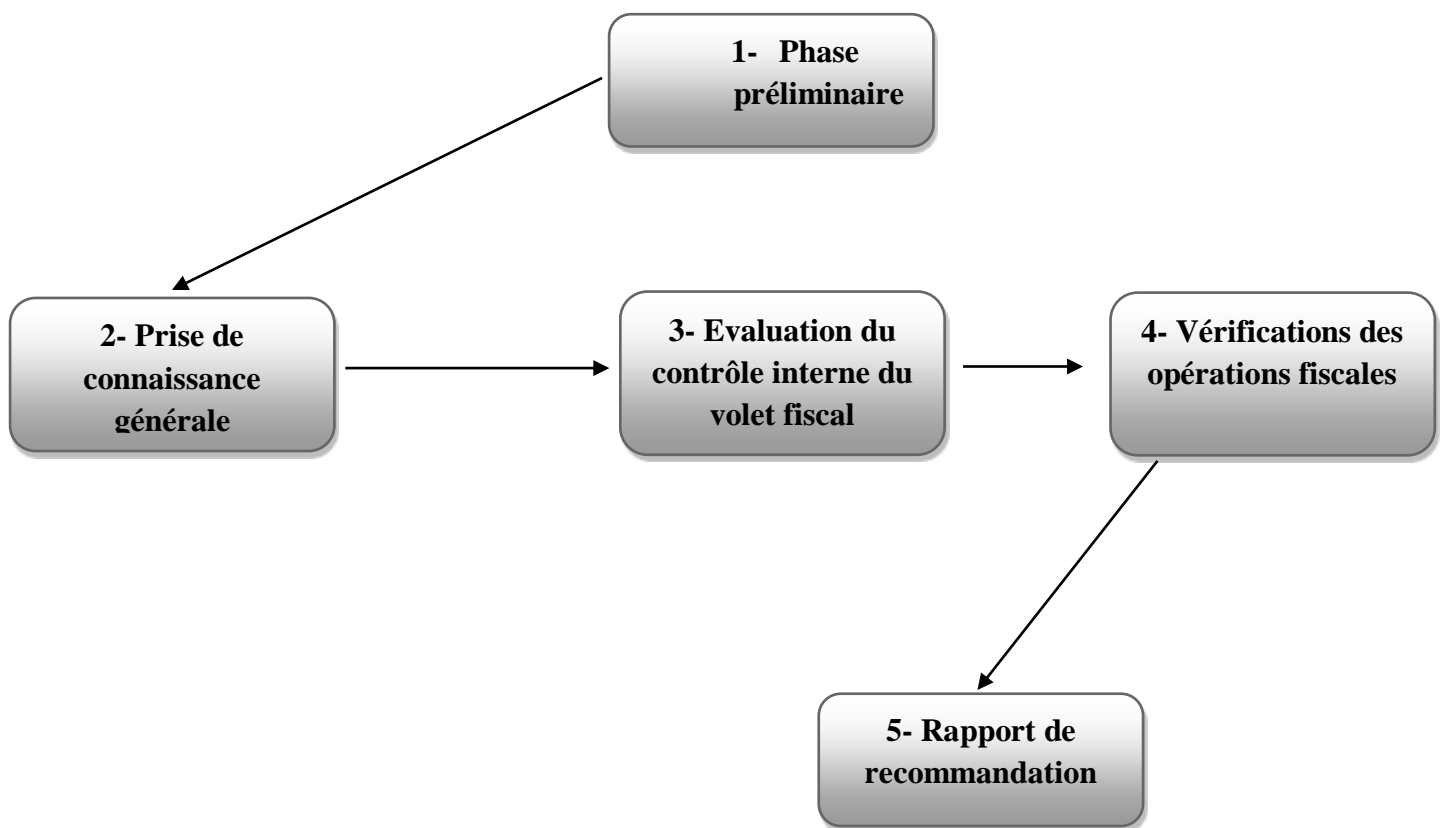
II- La démarche de l'audit fiscal :

La mise en œuvre de la démarche professionnelle de l'audit fiscal consiste à :

- ✓ En premier lieu, la prise de connaissance générale de l'entreprise ;
- ✓ En deuxième lieu l'auditeur va évaluer le système du contrôle interne relatif aux questions fiscal de l'entreprise ;
- ✓ Enfin comme une dernière étape l'auditeur va élaborer le rapport de recommandation.

Cette démarche d'audit est schématisée de la manière suivante :

Figure n°01 : La démarche de l'audit fiscal.



Source : Réalisé par nous-mêmes.

1- Phase préliminaire :

Préalablement à l'acceptation de la mission d'audit fiscal, l'auditeur doit entreprendre en diagnostic qui a pour objectif de savoir si ladite mission est possible, dans qu'elle délai et quel coût ;

Par suite ; l'acceptation de la mission, un document appelé lettre de mission, est établi ;

La lettre de mission comprend :

- Les obligations réciproques des parties;
- Les objectifs de la mission;
- L'étendue des travaux à réaliser (exercice à audité);
- Les impôts et taxes concerné par la mission;
- Le délai d'exécution de la mission;
- Le montant de rémunération de la mission.

2- Prise de connaissance générale de l'entreprise:

Selon la norme ISA 315 : « L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante des activités de l'entreprise afin d'identifier et de comprendre les événements, opérations et pratiques de l'entreprise qui, d'après son jugement peuvent avoir une incidence significative sur les états financiers, sur son examen ou sur le rapport d'audit. »⁽⁵⁸⁾

Selon cette norme l'auditeur doit obtenir une compréhension suffisante de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, qu'ils soient dus à la fraude ou à l'erreur, et pour concevoir et exécuter d'autres procédures d'audit.⁽⁵⁹⁾

La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette connaissance a pour fonction de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise.⁽⁶⁰⁾

a- L'objectif de la prise de connaissance :

- ✓ La prise de connaissance conditionne le succès ou l'échec et présente un double objectifs : prendre connaissance de l'environnement et du domaine à auditer et prendre conscience des risques éventuelles. Elle précise que l'auditeur ne peut pas se lancer dans l'exécution d'une mission d'audit dans une entité ou un domaine qu'il ne connaît pas ;⁽⁶¹⁾
- ✓ Elle permet à l'auditeur d'avoir une vue et une compréhension d'ensemble suffisante pour orienter sa mission en fonction des particularités de l'entreprise. Cette étape est d'autant plus importante quand il s'agit d'une première intervention ;

⁵⁸ IFACI-IAS, les mots de l'audit, Edition liaisons, 2000, norme, p310.

⁵⁹ Hamzaoui, gestion des risques de l'entreprise et contrôle interne, Edition d'organisation, 2008, p.44

⁶⁰ Benot pigé, audit et contrôle interne, Edition mémento, 2003, P.38.

⁶¹ Bertin Elisabeth, audit interne : enjeux et pratique, Edition d'organisation, 2007, p. 39

- ✓ La prise de connaissance de l'entité et de son environnement est l'une des étapes indispensables de la planification d'un audit⁽⁶²⁾
- ✓ Elle permet aussi à l'auditeur d'assimiler le contexte externe de l'entreprise : contexte juridique, environnement économique, environnement social,.....etc. et interne : l'activité et l'organisation générale de l'entreprise ;
- ✓ Elle implique une substantielle charge de travail pour l'auditeur et particulièrement lors de la première intervention dans l'entreprise. Il en découle un important travail de recensement des données essentielles sur l'entreprise et d'observation physiques ;
- ✓ Elle a pour objectif de permettre à l'auditeur fiscal de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et de recueillir tous les éléments susceptibles de l'aider dans le cadre de l'orientation de ses travaux.
- ✓ La connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette fonction a pour objectif de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise⁽⁶³⁾
- ✓ Elle met en relief les spécificités de l'entité ainsi que les éventuels problèmes, risques ou failles pour orienter ses investigations et recueillir par la suite des éléments de compréhension pour formuler son opinion qui devrait être basée sur des éléments probants :
- **Les éléments de compréhensions** : sont de nature à familiariser l'auditeur aux spécificités de l'entreprise pour qu'il puisse en tracer les ordres de grandeur auxquels il serait confronté.

Ils lui sensibilisent sur la significativité d'une telle erreur et donc fixer son seuil de signification.

Ils ne se contentent pas à une compréhension de l'environnement interne mais aussi de l'environnement externe qui place l'entreprise dans son secteur d'activité et l'apprécie vis-à-vis de ce concurrent.

- **Les éléments de preuve** : ces éléments justificatifs sont principalement liés à des situations risquées ou à des anomalies qu'il convient d'ergoter aux niveaux de son rapport général. Pour l'auditeur fiscal, ils ont pour objectif de lui permettre de connaître

⁶² Gerad&Jean Pierre, audit & commissaire aux compte, Edition gulino, sept 2007, p.94

⁶³ BENOIT pigé, audit et contrôle interne, Edition mémento, 2003, p.78.

les particularités fiscales de l'entreprise auditée. Aussi permet à l'auditeur la possibilité de détecter les zones de risques fiscaux susceptibles d'orienter ses travaux.

A titre d'exemple, durant cette phase l'auditeur fiscal peut s'intéresser aux contrôles fiscaux antécédents de l'entreprise.

De ce fait, la phase de prise de connaissance est très importante et nécessite une attention particulière de l'auditeur fiscal, du moment elle va conditionner la planification de toute la mission et le volume des travaux devant être effectués.

b- La préparation de différents dossiers :

La prise de connaissance générale est une première étape du processus d'audit fiscal qui débouche sur l'établissement de plusieurs dossiers qui cernent des renseignements sur l'entreprise dans des différents domaines.

Ces informations sont collectées suite à une visite des locaux et par des interviews des personnels.

Nous allons citer à titre d'exemple les dossiers suivants :

- **Les informations générales :** ce sont des informations qui concernent l'historique de l'entreprise, la dénomination sociale, son capital, son objet social, ses statuts, ses implantations,....etc.
- **Les informations juridiques :** informations se rapportant au statut juridique de l'entité (SPA, SARL, SNC,....etc.), les procès-verbaux des assemblées général,....etc.
- **Les informations opérationnelles :** la nature de milieu de travail (informatisé, manuel), les méthodes utilisées (travail à la chaîne, production à la pièce,....etc.) dont des informations fiscales peuvent y figurer.
- **Les informations relatives au secteur d'activité :** régime d'imposition en tant que personne physique ou personnes morales ; les produits commercialisés à quel taux de TVA (9%, 19%), les autres impôts et cotisations spécifiques au secteur.
- **Les informations sur les avantages fiscaux :** elles portent sur des dispositions spécifiques à quelques entreprises faisant l'objet d'une incitation de la part de l'Etat comme :
 - ✓ Le régime suspensif en matière de TVA.
 - ✓ L'application du mode dégressif lors du calcul des amortissements, etc.

• **Informations sur les principales conventions :** C'est essentiellement pour évaluer les incidences fiscales de ces conventions telles que la location (l'enregistrement du contrat a été réalisé sur la base du montant de location annuel, semestriel, mensuel...etc.), et leasing, les cessions d'immobilisations, etc.

L'élaboration de ces différents dossiers constituera le dossier permanent qui servirait à l'auditeur dans ses prochaines investigations. Il est à noter que l'auditeur pourra s'en servir des dossiers déjà préparés et donc l'audit comptable et financier participe en tant que source d'informations et d'appui à la mission d'audit fiscal.

D'après cette étude, la prise de connaissance générale s'avère une phase prépondérante et fondamentale dans le processus d'audit fiscal.

c- Les caractéristiques de la prise de connaissance :

Cette première phase constitue un préalable nécessaire pour l'orientation efficace des travaux sur les zones de risque les plus saillantes. Elle présente, dans sa consistance, les mêmes caractéristiques que dans la démarche de l'audit comptable et financier.

Elle se base sur l'approche ci-après :

- 1- L'identification des aspects significatifs au regard de la fiscalité qui caractérise les activités de l'entreprise : l'objectif de cette étape est de recenser tous les aspects qui méritent une attention particulière de la part de l'auditeur fiscal en considération le risque fiscal significatif qui peut caractériser ces aspects et qui ont traités pour l'essentiel aux domaines suivants :
 - Situation juridique de l'entreprise et son appartenance;
 - Nature d'activité, lieux et mode d'exercice;
 - Règlementation fiscale;
 - Principaux contrats structurant les activités de l'entreprise;
 - Mode de l'organisation générale;
 - Le passé fiscal de l'entreprise;
 - La situation fiscale de l'entreprise;
 - La lecture des rapports des autres auditeurs;
 - Le profit des dirigeants.
- 2- L'appréciation globale de l'organisation et du contrôle interne afin de se faire une idée sur les zones du risque les plus significatives qui peuvent remettre en cause :
 - L'exhaustivité des opérations enregistrées par rapport à celle traitées.

- La réalité et l'appartenance à la société de ses opérations.

A l'issue de cette phase de prise de connaissance générale, l'auditeur fiscal serait donc en mesure de :

- Redéfinir les objectifs de la mission dans le cas où les informations collectées dans cette phase ont permis de déceler des facteurs de risque qui imposent une réorientation de la mission.
- Planifier le déroulement de sa mission compte tenu des éléments d'information réunis.

3- Evaluation du contrôle interne relatif au domaine fiscal :

Après avoir procédé à une prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur fiscal va centrer ses contrôles sur la fonction fiscale de l'entreprise.

Pour pouvoir donner son opinion sur la situation fiscale de l'entreprise auditée, l'auditeur fiscal doit tout d'abord apprécier le dispositif de sécurité mis en place pour assurer la régularité et l'efficacité fiscale des opérations effectuées, ce dispositif de sécurité est communément appelé contrôle interne.

L'évaluation du contrôle interne fiscal consiste pour l'auditeur fiscal à centrer ses contrôles sur la fonction fiscale au sein de l'entreprise et à étudier en particulier le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise auditée. Le travail de l'audit fiscal, dans ce cadre, porte essentiellement sur l'étude du contrôle interne spécifique au domaine fiscal et sur le contrôle des opérations fiscales.⁽⁶⁴⁾

Le contrôle est un outil de réduction des risques, l'identification et la réduction des risques se réalisent grâce à la mise en place de procédure de contrôle interne.⁽⁶⁵⁾

3.1. L'évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale :

L'évaluation générale du contrôle interne, reste insuffisante dans le cadre d'une mission d'audit fiscal et l'auditeur fiscal doit absolument avoir recours à une autre évaluation spécifique au domaine fiscal.

L'auditeur fiscal donc est amené à centrer ses contrôles sur la fonction fiscale au sein de l'entreprise et à étudier en particulier le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux dans cette dernière.

⁶⁴ www.mawarid/document-3265.html

⁶⁵ BENOIT Pigé, Audit Et Contrôle Interne, Edition Mémento, 2003, P.146

Les recherches de l'auditeur peuvent porter sur les moyens, les méthodes et les conditions suivantes :

✓ Les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender des questions fiscales : L'auditeur fiscal va s'interroger sur l'existence d'un service fiscal. Il doit savoir si l'entreprise a recours à un ou à plusieurs conseils externes.

✓ Les méthodes de traitement des déclarations fiscales en s'assurant qu'elles sont revues par une personne autre que celle qui les a établis tant au niveau du respect des règles fiscales.

✓ Les conditions dans lesquelles sont effectués les versements au trésor : l'auditeur peut contrôler les conditions dans lesquelles sont effectués les versements.

Ces contrôles sont principalement axés sur le respect des règles fiscales, pour émettre une opinion sur la conformité et le respect de l'entreprise aux règles fiscales, l'auditeur doit s'attacher au contrôle de respect des règles de fond ainsi que des règles de forme et de délais.

a- Le contrôle des règles de fond:

Le respect d'un nombre important de dispositions fiscales relatives au fond, peut être vérifié à l'aide de l'outil traditionnel de l'audit qui est le questionnaire.

A travers la structure de ce questionnaire, l'auditeur fiscal a la possibilité de choisir dans ses investigations l'une des approches suivantes:

- Le contrôle de la régularité fiscale en procédant par poste de bilan et de compte de résultat;
- Le contrôle effectué par catégorie d'impôt.

Pour un fiscaliste, il est préférable de faire l'audit par catégorie d'impôt. Et ce, pour deux raisons:

- Distinguer l'audit fiscal de l'audit comptable;
- Suivre la classification de la législation fiscale algérienne.

Ainsi, la mise en œuvre du contrôle de la régularité concerne les différents impôts et taxes (l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source, les droits de consommations et la TVA).

b- Contrôle des règles de forme:

Dans un système déclaratif, comme le système algérien, les problèmes liés à la forme occupent une place primordiale. En effet, l'auditeur fiscal doit s'assurer du respect des obligations de formes par l'entreprise se rapportant aux différents impôts et taxes, car le défaut de l'une de ces obligations peut générer des pénalités et parfois des pertes lourdes pour l'entreprise.

b.1) Contrôle des obligations d'ordre fiscal:

L'auditeur doit veiller à ce que la forme des procédures fiscales soit tenue correctement et dans les termes édictés par la loi fiscale.

- Les obligations relatives aux facteurs et aux titres de mouvement;
- Les obligations relatives à la retenue à la source;
- Les obligations relatives au respect des règles de communications.

b.2) Contrôle des obligations d'ordre comptable:

La comptabilité a pour objectif de traduire, sous une forme normalisée et codifiée, des faits économiques et des actes juridiques qui engendrent des flux de biens et de services et des flux monétaires.

Ainsi, il en découle que la comptabilité devrait traduire la réalité des différentes opérations et transactions survenues en une période donnée dans une entreprise.

Cette réalité suppose donc la conformité de constatations de ces actions en vertu des normes et règles comptables en vigueur.

L'examen de cette dernière consiste à apprécier la régularité en la forme des documents comptable.

b.3) L'audit des règles relatives aux délais des déclarations fiscale et des paiements :

Avant de procéder à énumérer les différentes déclarations que l'auditeur doit vérifier, il convient de définir que la déclaration fiscale est toute pièce ou tout document que le contribuable est tenu de déposer auprès du service des impôts, en vertu d'une disposition légale ou réglementaire: et qui comporte des éléments servant à établir ou liquider l'impôt.

C'est l'acte par lequel le contribuable, ou par fois un tiers, fait connaître à l'administration fiscale les éléments nécessaires au calcul de l'impôt.

Le non-respect des règles relatives aux délais des déclarations fiscales peut engendrer des pénalités et indemnités financières lourde, dues aux défauts ou au retard dans la production de ces dernières et dans le paiement des impôts. **(Ces pénalités ont été déjà citées dans le chapitre I section 1 de ce mémoire) ;**

Ainsi l'auditeur fiscal au cours de sa mission va accorder une place importante au contrôle portant sur les délais, c'est-à-dire vérifier l'existence d'un échéancier fiscal, autrement dit le calendrier fiscal, qui rassemble les obligations fiscales de l'entreprise tel que les dates des déclarations ou encore les dates de paiement des différents impôts et taxe ;

Il doit aussi étudier si l'entreprise est en mesure de justifier postérieurement les indications mentionnées dans les déclarations déposées tout en vérifiant si elle utilise des tableaux de concordance entre les différents livres et documents comptables et déclarations fiscales.

3.2. L'évaluation du contrôle interne à l'efficacité fiscale :

Cette évaluation ne peut intervenir qu'après une évaluation du contrôle interne spécifique à la régularité fiscale.

L'auditeur doit se fondé sur les différents travaux réalisés lors du contrôle de la régularité pour analyser les moyens mises en place aux sien de l'entreprise pour capter l'information fiscale, puis le mode de traitement de cette information.

Cet aspect de la démarche est centré sur l'analyse des conditions et du mode de traitement des questions fiscales à l'intérieur de l'entreprise.

Pour capter l'information fiscale spécifique à l'efficacité, l'auditeur doit collecter des informations sur l'exercice ou l'absence du service fiscal, sur les différentes personnes chargées des problèmes fiscaux à l'intérieur comme à l'extérieur ou encore sur la documentation utilisée.

Dans le cadre de l'efficacité, l'auditeur doit s'interroger sur le niveau de compétence des responsables des questions fiscales dans les différentes disciplines de gestion ;

Aussi il doit évaluer à travers les outils traditionnels de l'audit, l'existence ou l'absence de définition des taches fixées au service fiscal et aux personnes chargées des questions fiscales.

Il aura de même intérêt à évaluer la répartition du travail des personnes responsables des problèmes fiscaux, afin de déterminer la part réellement consacrée aux travaux d'étude, de conseil ou de formation, par opposition au taches déclaratives contentieuses ou autres.

Ainsi, si une entreprise décide de précéder à un audit fiscal d'un projet qu'elle envisage de mettre en œuvre, l'auditeur pourra rapprocher la complexité fiscale du projet du niveau des compétences des personnes ayant traitées des problèmes fiscaux afin d'examiner s'il n'y a pas de disproportions marquée et en conséquence de risque de mauvais problèmes.

Dans cette dernière hypothèse, le risque est double, puisqu'il s'agit à la fois d'un risque d'inefficacité fiscale et également d'irrégularité.

L'auditeur détermine surtout le degré de prise en compte des questions d'efficacité fiscale, il devra aussi se pencher sur les risques liés aux opérations comptables du moment que le non-respect des règles comptables dans le fond et la forme, peut être sanctionné par l'administration fiscale en cas de contrôle.

❖ Le diagnostic du système de contrôle interne fiscal peut suivre les étapes suivantes :

➤ **Description du système :**

La description du système est importante dans le sens qu'elle va permettre à l'auditeur fiscal de comprendre le système ainsi que les mesures de sécurité mises en place par l'entreprise.

➤ **Autre vérification :**

Durant cette phase l'auditeur fiscal va tester quelques procédures tels quels sont décrits par l'entreprise pour vérifier la pratique correspondante bien aux procédures écrites.

➤ **Evaluation des spécificités fiscales :**

Relever les avantages fiscaux dont l'entreprise a bénéficié ou aurait pu bénéficier.

3.3. Les documents soumis au contrôle de l'auditeur fiscal :

Les principaux documents qui doivent être mis à la disposition de l'auditeur fiscal sont les suivants :

- Les déclarations fiscales d'impôt sur les sociétés, de la TVA, de l'impôt sur les revenus salariaux et des retenus à la source pour les exercices non prescrits ;
- Les documents comptables (facture d'achat et de vente, relevé bancaire et autre) ;
- Les journaux, balances et grand livre comptable ;
- Les fichiers des immobilisations ;
- Les correspondances avec l'administration fiscale.

3.4. Le programme du travail :

Les phases précédentes vont permettre à l'auditeur de déterminer et conditionner l'étendue du contrôle à opérer.

L'auditeur aura à matérialiser l'étendue des travaux à effectuer sur un écrit appelé programme de travail qui peut comprendre les indications suivantes :

- Libellé des opérations soumises au contrôle.
- Le nom du collaborateur chargé de chaque contrôle.
- Le temps prévu par contrôle.
- Les observations.

4- Le contrôle des opérations fiscales

Le rapprochement entre la connaissance acquise de l'entreprise lors des phases précédentes ainsi que l'évaluation des forces et faiblesses du contrôle interne permettront à l'auditeur fiscal de définir l'étendue des contrôles à opérés. Ces contrôles dépendront de la nature des objectifs de la mission et peuvent être selon le cas axés essentiellement :

- Sur l'évaluation des choix fiscaux opérés par l'entreprise dans le cadre de l'audit de l'efficacité de la gestion fiscale ;
- Sur le respect des règles fiscales dans le cadre du contrôle de la régularité fiscale ;
- Le contrôle de la régularité fiscale peut se faire à l'aide des techniques suivantes :
 - Le questionnaire d'audit fiscal :

Enfin, l'auditeur afin de faciliter les forces et les faiblesses du contrôle interne doit utiliser le questionnaire de l'audit interne (QCI) qui doit correspondre à une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter le diagnostic sur le dispositif du contrôle interne de l'entité ou de la fonction auditée.

L'utilisation du QCI comprend un ensemble de questions relatives aux différents moyens d'atteindre l'objectif. Chaque question porte sur l'existence ou non d'une procédure de contrôle interne. Trois situations peuvent se présenter :

- Si la réponse est oui, il s'agit d'une force pour l'entreprise ;
- Si la réponse est non, il s'agit d'une faiblesse pour l'entreprise ;
- Si la procédure est non applicable, celle-ci n'a pas de raison de s'appliquer à l'entreprise en raison de son secteur d'activité ou sa structure organisationnelle qui ne s'y prête pas.

- Les contrôles de complémentaire portant sur le respect des règles de forme et la cohérence.

5- Rapport d'audit fiscal :

Le rapport de l'audit communique aux principaux responsables concernés pour action, et à la direction pour l'information, les conditions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour développer des actions de progrès, il constitue le point culminant de la mission, mais non sa fin⁽⁶⁶⁾

Le rapport d'audit fiscal est un document dans lequel seront consignées la synthèse et les conclusions des travaux de l'auditeur.

Compte tenu du fait que la mission d'audit fiscal n'obéit pas à des normes prédéterminées, la forme et le contenu du rapport devront prendre en considération les remarques suivantes :

- Les parties disposent d'une marge de liberté pour fixer la forme et le contenu du rapport.
- Au niveau de l'audit fiscal, les conclusions peuvent être communiquées au client sous deux formes distinctes :
 - Le rapport d'audit qui dresse le constat de la situation fiscale de l'entreprise.
 - Le rapport de recommandation qui devrait préconiser des actions en vue de guérir ou de prévenir les risques relevés, ce rapport qui est facultatif dans le cadre d'une mission d'audit comptable, devrait logiquement constituer un élément important de la mission. En effet, compte tenu de la nature de la mission d'audit fiscal, l'ultime préoccupation devrait normalement consister à disposer des moyens et actions nécessaires à réduire le risque fiscal.

III- Le risque de l'audit fiscal :

Le Risque d'Audit Fiscal est une intersection entre trois (3) ensembles, ou composantes. Ces composantes sont définies comme suit :

- **Risque Inhérent:** lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers relatifs aux déclarations fiscales (auditées) d'une entreprise, dues, ces erreurs, à

⁶⁶ P.SCHICK, Mémento D'audit Interne, Edition Dunod, Paris, 2007, P.121.

l'environnement externe de l'entreprise (cela en supposant que les procédures de contrôle interne ne soient pas opérationnelles).

- **Risque de Non Contrôle:** lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers relatifs aux déclarations fiscales (auditées) d'une entreprise, dues, ces erreurs, à l'environnement interne de l'entreprise : cela dit ces erreurs seraient dues aux procédures de contrôle interne inefficaces ou inexistantes.
- **Risque de Non Détection:** lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers relatifs aux déclarations fiscales (auditées) d'une entreprise, dues à l'incapacité de l'auditeur à les détecter (cela en supposant que l'environnement externe et interne de l'entreprise est fonctionné comme il le faut pour empêcher l'insertion d'erreurs dans les états financiers).

Le risque d'audit est alors l'ensemble des erreurs pouvant exister dans les états financiers et pouvant émaner de ces trois composantes, de l'une ou de l'autre ou des trois en même temps.

L'estimation du risque d'audit doit se faire en début de mission d'audit. Si l'entreprise auditée est de très petite taille, l'approche par les risques devient inutile, trop coûteuse en termes d'heures de travail, par rapport aux écritures comptables, transactions et procédures de contrôle interne à vérifier. Par contre si l'entreprise est d'une taille importante, l'approche par les risques devient efficace, puisqu'elle vise mieux les zones de risques dans l'audit d'une entreprise et permet ainsi l'économie de coûts initialement inutiles.

IV- Contraintes de l'audit fiscal :

L'audit fiscal couvre un champ spécifique qui croise droit et comptabilité, et ne peut pas donc être réalisé qu'en faisant appel à une technique spécifique permettant d'analyser en profondeur les questions fiscales, en assurant un lien étroit avec les domaines juridiques et comptables. l'auditeur fiscal doit se fonder sur les différents travaux réalisés lors du contrôle de la régularité pour analyser les moyens mis en place au sein de l'entreprise pour capter l'information fiscale, puis inspecter le mode de traitement de cette information. Il doit aussi évaluer à travers les outils traditionnels de l'audit, l'existence ou l'absence de définition des tâches, des objectifs et directifs de travaux fixés au service fiscal ou à défaut aux personnes chargées des questions fiscales.

L'audit de la capacité de la fonction gestion fiscale crée de la valeur, et cela dépend directement de la façon dont sont relevés les défis qui peuvent mener parfois à des lacunes en

matière de contrôle interne, au retraitement des états financiers, à des pénuries de ressources, et parfois même à une perte de confiance généralisée dans la fonction gestion fiscale

Une autre contrainte réside dans la probabilité d'existence d'erreurs fiscales au niveau des comptes de l'entreprise, cette probabilité est de plus en plus importante eu égard de la complexité de la matière fiscale, à la multitude des obligations mises à la charge de l'entreprise, de l'autonomie du droit comptable et également au niveau de compétence des services fiscaux de l'entreprise et des consultants externes auxquels elle fait appel.

D'autre part, l'éventualité de mise en œuvre par l'administration du contrôle fiscal qui devient de plus en plus probable compte tenu du fait que celle-ci renforce de plus en plus sa fonction de contrôle notamment par la nouvelle réorganisation de l'administration fiscale, l'exercice des contrôles sur pièces dits également contrôles « de cabinet » qui montent en puissance et également la consolidation des moyens matériels et humains des services de contrôle.

En effet, la non-conformité à la règle fiscale portera atteinte à la qualité de l'information comptable et par voie de conséquence à la notion d'image fidèle que devraient en principe, traduire les comptes sociaux et ce, en raison du risque financier lié à ces irrégularités.

Ceci justifie amplement la programmation de revues fiscales au niveau des missions d'audit comptable, qu'elles soient légales ou contractuelles.

Section 2 : L'évaluation de l'audit fiscal.

Le risque fiscal est la probabilité d'émergence des dettes fiscales envers le trésor public, il prend son origine à partir des potentielles discordances entre les règles fiscales en vigueur et l'application de ces règles au niveau de l'entreprise.⁽⁶⁷⁾

La mesure et la minimisation du risque fiscal quel que soit son origine constituent l'une des principales préoccupations des dirigeants des entreprises d'aujourd'hui, ce qui justifie l'importance d'une action d'audit de la situation fiscale au sein de l'entreprise.⁽⁶⁸⁾

L'audit suit une démarche inductive conçue sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérifications des faits et d'apparitions.

⁶⁷ Hongceng Cao, Xiaohui Xu, Guojie Ao, study, The Tax Planning of Enterprise Income Tax, International Journal of Business and Management, May, 2009, Vol 5 No 4, P36 40 ISSN 1833-8119.

⁶⁸ Mohamed Lahyani, L'audit fiscal Guide de contrôle, 2011, Edition Audit & Analyse, page 27.

L'évaluation de cette mission sert à mesurer les résultats favorables dus à l'application satisfaisante de ses recommandations qui constitue un rapport essentiel.

I- L'audit fiscal mesure le risque fiscal :

L'audit fiscal est un exercice qui a pour objet la validation de la charge d'impôt d'une société ainsi que l'identification des risques fiscaux auxquels cette société peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales..

Et les entreprises ayant connaissance de l'importance du suivi de leur performance fiscale, peuvent se doter d'un tableau de bord fiscal pour une meilleure efficacité, par rapport aux besoins et de l'importance de la charge fiscale supportée.

a- Tableau de bord :

Il est défini par BOUQUIN. H comme « Outil d'aide à la décision et la prévision, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leur fonction.» ⁽⁶⁹⁾

Il ne se contente pas d'évaluer le prévu et la réalité. Il a pour objet d'assister le décideur dans ses prises de décisions. S'il est bien conçu, il offre une perception sous un éclairage spécifique, en suggérant quelques pistes de réflexion afin de faciliter l'analyse. Et pour être utile, il doit satisfaire quatre conditions :

- Un tableau qui rassemble tous les indicateurs pertinents;
- Un graphique pour présenter l'information la plus représentative;
- Des commentaires clairs, précis et concis en présentant les actions achevées, en cours et à venir ;
- Une mise des références et les coordonnées de l'émetteur.

b- Le tableau de bord fiscal :

La mise en œuvre d'un tableau de bord fiscal émane de l'initiative de la direction, il doit s'inscrire dans une perspective de l'organisation fiscale interne. C'est un outil de dialogue flexible en vue d'une meilleure réactivité organisationnelle. Etant un outil de gestion, il doit

⁶⁹ Henri Bouquin, contrôle de gestion, édition PUF, Paris, 1988, p 98.

permettre une meilleure coordination et une communication simple, rapide et dynamique de l'information fiscale.

L'efficacité de ce tableau se mesure par le nombre de décision, le nombre des actions correctives prises et le nombre de dysfonctionnement constatés.

Pour permettre le suivi de la réalisation et l'optimisation des opérations fiscales, il utilise des ratios intégrés. Il s'agit de s'assurer de la réalisation des objectifs escomptés, qu'en termes de rentabilité qu'en termes de politique de gestion fiscale.

L'élaboration du tableau de bord fiscal nécessite en premier lieu la définition d'une véritable mythologie dans le but de définir des concepts utiles, assurer le suivi et contrôler la cohérence.

En second lieu, son conditionnement par les dirigeants, sa validité dépend essentiellement de la qualité des procédures mises en place tout en prenant compte des contraintes opérationnelles et le contexte organisationnel dans le processus de son élaboration.

De manière générale, le tableau de bord fiscal permet de s'assurer une relative homogénéité des indicateurs de bases et de prévenir ou d'éviter les brutales variations, autrement dit, il permet de présenter des indicateurs d'alerte sur les risques fiscaux.

L'audit fiscal est devenu une pièce maîtresse dans l'élaboration du diagnostic fiscal de l'entreprise. Il permet d'apporter des jugements sur la régularité de l'entreprise d'une part, et d'une autre part informer sur la gravité du risque encouru financièrement et les défaillances de l'organisation de l'entreprise.

De manière générale, l'audit fiscal sera le guide de l'entreprise. Mais son succès est tributaire du degré du professionnalisme et de la qualité des travaux effectués dans ce contexte.

❖ Pour une bonne approche de mesure du risque fiscal, il convient de distinguer deux notions : « risque en base et risque en droits. »

- Risque en base : Il correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré ;
- Risque en droits : Il correspond au supplément d'impôt résultant, pour l'exercice considéré, de la prise en compte de ce rehaussement. Dans l'hypothèse la plus simple ou l'entité est bénéficiaire au titre de l'exercice concerné, après prise en compte de ses éventuels déficits reportables, le risque en droits correspond à l'IBS calculé sur le montant du risque en base.

Le risque en droits calculé ne constitue pas nécessairement un risque définitif. En effet, le risque définitif doit être calculé en tenant compte des éventuelles perspectives de réduction ultérieure de la base imposable qu'entraîne le rehaussement.

Le risque lié au non déductibilité d'une charge qui a pour seule conséquence une réintégration au titre de l'exercice d'engagement de la charge et aucune conséquence ultérieure n'est à prévoir, il est qualifié d'un risque définitif.

Lorsque le risque en droits est définitif, le coût de redressement est le principal de l'impôt auquel on ajoute les pénalités de retard, sans prétendre dresser la liste des risques fiscaux définitifs, nous limiterons à illustrer les risques fiscaux enduits suivants ayant un caractère définitif :

- Dépenses non justifiées par des pièces justificatives ;
- Les anomalies et irrégularités relevées, au niveau du régime fiscal appliqué par la société ;
- Les anomalies et irrégularités relevées, au niveau de l'application de ce régime fiscal ;
- La mesure du régime fiscal encouru par la société (en principal) ainsi que les pénalités y afférentes.

Toutefois, lorsque le risque est uniquement lié à la prise en compte erronée dans le temps d'un produit ou d'une charge (provision, erreur d'exercice de rattachement d'un produit ou d'une charge), il ne s'agit que d'un risque temporaire, encore appelé « risque de timing ».

Dans ce cas, le coût définitif du redressement est généralement limité aux pénalités de retard. Si le risque porte sur une provision, le risque de redressement du au rehaussement identifié au titre de l'exercice de dotation de la provision doit être tempéré par la déduction corrélative qui pourra être effectuée dans le résultat fiscal de l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge déductible.

Le risque définitif en base est alors nul, sauf dans l'hypothèse d'une réduction du taux de l'IBS entre l'exercice de dotation et l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge, auquel cas le risque serait alors limité au différentiel d'impôt.

II- Les techniques utilisées :

L'auditeur fiscal dispose d'une panoplie de techniques qui permettent d'appréhender la connaissance recherchée, les plus essentielles sont :

1- Les entretiens avec les dirigeants et responsables comptables et financiers :

Cette technique consiste à demander aux tiers la confirmation de leurs opérations comptable, c'est le moyen le plus sur et le plus efficace, pour se former une opinion quant à la véracité des informations fiscales examinées ; le but de ces entretiens est d'appréhender toutes les décisions prises par le management et susceptibles d'engendrer un traitement spécifique en matière fiscale ;

Toutefois il est important de préciser que le niveau hiérarchique des personnes auxquelles doit s'adresser l'auditeur varie selon les entités ; c'est à l'auditeur de juger jusqu'à quel niveau de la hiérarchie il doit descendre pour obtenir une bonne compréhension générale de l'entité ;

2- L'analyse de la documentation interne et externe :

A pour objectif de compléter le recensement et de justifier les opérations significatives qui génèrent un traitement fiscal spécifique.

3- L'examen analytique :

Il vise pour l'essentiel, l'examen des tendances, dans le temps, pour faire ressortir ainsi bien les anomalies que le changement de décision et de choix, aussi bien aux niveaux de la gestion du patrimoine de l'entreprise.

L'analyse des dernières informations fiscales annuelles de l'entité, c'est-à-dire les éléments qui concernent les comptes annuels (examen analytique), en particulier pour identifier les flux significatifs, les données utilisées étant soit celles de l'année précédente, soit des données intermédiaires non auditées, elles peuvent être modifiées par des événements propres à l'exercice en cours ; L'auditeur devra donc s'assurer, pendant le déroulement de sa mission, qu'aucun événement majeur n'a échappé à son analyse préliminaire.

4- Une visite des locaux de l'entité (lieux de production, de stockage, bureaux, etc.) :

Elle consiste à visiter l'entité auditée, ses lieux de production, de stockage, bureaux.....etc. Ce tour d'usine permet de sentir les problèmes de contrôle et de mieux comprendre l'entité et ses opérations, cette technique permet à l'auditeur d'expérimenter le système comptable du client et ses contrôles, la qualité de systématisation et la discipline sont visibles dans l'arrangement physique et l'ordre. Ce tour permet aussi de sentir les problèmes de contrôle et de mieux comprendre l'entité et ses opérations.

La synthèse de ses premiers travaux conduit à établir une liste des risques potentiels les plus importants, et en corollaire, à cibler les travaux de contrôle nécessaire à effectuer sur la comptabilité, le suivi des obligations légales et la détermination du résultat fiscal pour évaluer concrètement les risques.

III- Les outils d'analyse de l'audit fiscal dans le cas de gestion du risque fiscal :

Il existe quatre (04) outils d'analyse à savoir :

- Le diagnostic fiscal ;
- La veille fiscale ;
- Le degré de conformité ;
- Le rapport d'audit.

1- Le diagnostic fiscal :

Il 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 ; On trouve :

-Le diagnostic de l'environnement fiscal déclaratif : il s'agit de ressortir le tableau de bord fiscal.

• Tableau de bord :

Rappel :

- De manière générale, un tableau de bord présente l'intérêt de permettre un meilleur pilotage au quotidien grâce à une meilleure lisibilité de l'activité par l'intégration des dimensions politiques, administratives et techniques au sein d'une démarche qualité ;

- Le tableau de bord fiscal permet de s'assurer une relative homogénéité des indicateurs de base et de prévenir ou d'éviter les brutales variations ; il permet de présenter des indicateurs d'alerte sur les risques fiscaux.

2- La veille fiscale :

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.

3- Le degré de conformité :

Il s'agit d'analyser les écarts non justifiés existants entre l'environnement fiscal déclaratif et la situation déclarative de l'entreprise ; Il 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, cet indicateur permet de ressortir un scénario de contrôle fiscal, redressement et de majoration qui sera effectuée par l'administration fiscale.

4- Le rapport :

Il 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 les anomalies déjà ressorties.

IV- Rapport d'audit :

L'évaluation de la mission de l'audit fiscal constitue une phase finale du contrôle.

L'auditeur pour aboutir à sa finalité exerce un travail lourd, qui se base sur la réalisation des objectifs bien déterminés, il s'agit d'une étude et une analyse générale d'une part, et précise et approfondie d'autre part.

Le travail de l'auditeur se termine par l'établissement d'un rapport détaillé qu'il devra remettre à son prescripteur, qui est sous forme de document dans lequel seront consignées la synthèse et les conclusions des travaux de l'auditeur, et ce dernier doit répondre aux préoccupations et aux attentes du prescripteur.

Compte tenu du fait que la mission d'audit fiscal n'obéit pas à des normes prédéterminées, les parties disposent d'une marge de liberté pour fixer la forme et le contenu du rapport.

1- La forme et le contenu d'un rapport d'audit fiscal :**1.1. La forme d'un rapport d'audit :**

Si en matière d'audit comptable et financier, les instances professionnelles ont élaborées des normes de rapport, en revanche dans le cadre de l'audit fiscal, de telles normes n'existent pas, les prescripteurs et les auditeurs disposent donc d'une grande liberté en la matière, certaines

caractéristiques du rapport peuvent toutefois être prédéterminées d'un commun accord entre les parties⁽⁷⁰⁾

La lettre de mission devrait normalement préciser les modalités selon lesquelles l'auditeur devrait communiquer les conclusions de son travail. Ces modalités peuvent être librement définies par les parties, elles porteront, entre autres, sur le nombre de rapports, les délais de remise et les destinataires du rapport....etc.

Alors lors de l'élaboration du contrat d'audit, le prescripteur doit définir les domaines sur lesquels il souhaite que les travaux seront portés et par conséquent sur lesquels seront appuyés les conclusions, il doit aussi préciser à l'auditeur la nature des informations qu'il souhaite recueillir dans le rapport, il peut en effet rechercher une opinion sur l'existence ou l'absence de risque fiscal majeur ; il peut encore chercher un constat sur la situation fiscale de l'entreprise ; Le rapport constitue alors un inventaire des différentes irrégularités rencontrées.

De ce fait, dès la confection du contrat d'audit, l'auditeur et le prescripteur sont en mesure de fixer par avance la structure générale du rapport qui conclura la mission.

Certain points ne peuvent toutes fois être déterminés, ils seront en fonction du déroulement de la mission et ainsi laissés à l'initiative de l'auditeur.

Pour l'auditeur fiscal, il est amené à émettre des recommandations, se substituer à l'entreprise pour décider de les appliquer ou non. En effet, il est dans l'obligation de préserver son indépendance et de maintenir une frontière stricte entre audit et conseil.

1.2. Contenu d'un rapport d'audit:

Le contenu de rapport est défini principalement dans la lettre de mission et éventuellement à l'occasion des avenants établis ultérieurement à l'occasion d'une redéfinition des objectifs de la mission. Les conclusions communiquées au client peuvent donc revêtir plusieurs formes :

- Un inventaire des différentes irrégularités rencontrées ;
- Un inventaire des différentes irrégularités rencontrées accompagnées d'un chiffrage de l'incidence fiscale correspondante tenant compte éventuellement des majorations et amendes encourues.

⁷⁰ Martiel Chadefaux, L'audit Fiscal, Edition LITEC, 1987, P31

Lorsque le contrat d'audit fiscal prévoit la formulation de recommandations sur les actions à engager pour redresser les irrégularités constatées, l'auditeur fiscal est amenée dans ce cas à émettre un rapport de recommandations qu'il est fortement indiqué de dissocier du rapport comportant un constat sur la situation fiscale de l'entreprise.

Notons également que compte tenu du fait que le contrat d'audit fiscal comporte une obligation de moyens imposant à l'auditeur d'être diligent dans le cadre de l'accomplissement de sa mission, ce dernier devrait impérativement veiller à inclure dans son rapport des indications concernant les différents travaux qu'il a entrepris et souligner également ceux des contrôles auxquels il n'a pas pu procéder en raison des difficultés et limitations rencontrées.

Ces indications pourraient être énoncées dans un paragraphe intitulé « Objectifs et démarche de la mission » lequel il permettra de relativiser les conclusions et recommandations émises par rapport aux travaux effectués.

2- Les recommandations :

Dans le cadre d'une mission contractuelle d'audit fiscal, les dirigeants de l'entreprise souhaitent utiliser les conclusions de la mission pour tenter de réduire l'ampleur du risque fiscal.

Ces conclusions peuvent être communiquées au client sous deux formes distinctes :

- Le rapport de recommandation qui consiste à redresser et prévenir les irrégularités fiscales de l'entreprise ;

- Le rapport de recommandation pour bénéficier des avantages fiscaux, ce rapport qui est facultatif dans le cadre d'une mission d'audit comptable devrait logiquement constituer un élément important de la mission. En effet, compte tenu de la nature de mission d'audit fiscal, l'ultime préoccupation devrait normalement consister à disposer des moyens et actions nécessaires à réduire le risque fiscal.

En outre, les recommandations préconisées par l'auditeur doivent s'inscrire dans un double perspectif. Tout d'abord, l'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées et donc s'il est possible d'adopter des mesures ayant des vertus essentiellement curatives. Ensuite, il doit conférer un caractère préventif à sa mission en suggérant des recommandations qui sont de nature à éviter que l'entreprise ne renouvelle pas dans l'avenir les erreurs constatées.

Il existe ainsi deux 02 optiques selon lesquelles l'auditeur émet ses recommandations dont l'une est curative et l'autre est préventif.

2-1-Les recommandations à Titre Curatif :

L'auditeur doit indiquer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées ;

La mission d'audit fiscal dans ce cadre varie selon la nature de l'erreur à rectifiée. Il est à distinguer à ce niveau entre les erreurs purement fiscales et les erreurs commises dans l'application des règles communes à la comptabilité et à la fiscalité.

❖ Les erreurs Purement Fiscales :

Ce sont les erreurs commises lors de l'établissement des déclarations fiscales. Les modalités de régularisation diffèrent selon que les irrégularités proviennent du défaut ou du retard dans la production des déclarations, ou d'inexactitudes dans leur contenu.

A titre d'exemple, si le contrôle des déclarations fait apparaître des erreurs dans leur contenu, alors il suffit à l'entreprise de souscrire une nouvelle déclaration remplaçant simplement la précédente entachée d'erreurs si le délai initial imparti pour le dépôt de la déclaration n'est pas expiré. Par contre, si le délai de dépôt est dépassé, la rectification d'une erreur commise ne peut être réalisée que par voie de déclaration contentieuse adressée au service des impôts localement compétents.

❖ Les erreurs fiscales d'origine comptable :

L'intensité des liens entre la comptabilité et la fiscalité et le fait que le résultat comptable est la base de détermination du résultat fiscal constituent des éléments suffisants pour expliquer que des inexactitudes dans la détermination de l'assiette de l'impôt puissent avoir une origine comptable.

Ces erreurs entraînent le plus souvent une sous estimation ou une sur estimation de l'actif net et par conséquent du résultat imposable.

Ainsi, par exemple, le fait d'inscrire un bien immobilisé amortissable en charges de l'exercice, entrainera une double conséquence. D'une part, il fait minorer le résultat à concurrence du montant de l'actif, d'autre part, il fait majorer le résultat du montant de l'amortissement non comptabilisé.

La réparation des erreurs comptables s'opère en principe par voie de déclarations rectificatives ou de réclamations.

La rectification spontanée est, toutefois, déconseillée pour les entreprises car elle entraîne le plus souvent une indemnité ou des intérêts de retard dans le cas d'insuffisance de déclarations dont la possibilité de déduction reste incertaine.

Le traitement de ces erreurs est donc complexe ce qui amène l'auditeur à être objectif. Il doit relever les irrégularités, évaluer le risque fiscal correspondant, puis si le prescripteur lui en fait la demande, d'indiquer les erreurs qui sont susceptibles de rectification tout en précisant les éventuelles conséquences.

2-2- Les recommandations à Titre Préventif :

Les irrégularités qui peuvent survenir lors de l'établissement des états financiers constituent des sources potentielles de conflit avec l'administration en cas de contrôle fiscal.⁽⁷¹⁾

A ce titre, l'auditeur doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise auditée ou du prescripteur sur la nécessité de les mesurer et de justifier le cas échéant sa position sur ces différentes questions ; Dans ce cadre, il doit émettre des recommandations pour prévenir ces anomalies.

L'auditeur doit s'intéresser à l'origine des irrégularités mises en évidence et proposer le cas échéant la mise en place de nouvelles sécurités dans le traitement des questions fiscales, il pourra être ainsi amené à suggérer l'instauration de nouvelles procédures de contrôle ou au moins préconiser des modifications ou des améliorations des procédures existantes.

Pour conclure, le rapport d'audit fiscal est le résumé des travaux effectués tant sur le plan de la régularité que sur celui de l'efficacité ; il doit ainsi comporter :

- Le rappel du mode et de la date de sa nomination ;
- L'identification de l'entreprise auditée ;
- La période couverte par ses travaux ;
- L'identification des contrôles accomplis et des documents révisés ;
- Son avis sur le contrôle interne de l'entreprise ;
- Les irrégularités et inexactitudes relevées lors de l'examen de la régularité fiscale, le risque fiscal y découlant et son opinion en la matière ;
- consolidation ou critique des choix tactiques et stratégiques de l'entreprise ;

⁷¹ Martiel Chadeaux. Op-Cit, P218.

- Des suggestions de modifications souhaitables pour le maintien ou l'amélioration du niveau d'efficacité fiscale.

Conclusion :

La fiscalité est devenue l'une des inquiétudes majeures de toute entreprise puisque mieux gérer sa fiscalité, c'est mieux gérer ses finances. Par la multiplicité, la difficulté et l'instabilité de ses textes, la fiscalité génère de plus en plus de risques.

Elle est perçue comme une inquiétude habituelle dont la maîtrise est difficile, voir même impossible dans la mesure où toute décision est porteuse d'incidence fiscale, d'où l'obligation de faire appel à l'audit fiscal. Il permet de détecter les zones de risques dans lesquelles l'entreprise peut effectuer des erreurs et des infractions qui peuvent engendrer des conséquences néfastes à l'encontre de cette dernière.

En effet, l'audit fiscal est l'examen approfondi des traitements afférents aux questions fiscales de l'entreprise, On repère ainsi deux critères fondamentaux régissant cet examen à savoir la régularité et l'efficacité. Alors il sera l'outil qui attestera la régularité, la sincérité et l'image fidèle des opérations fiscales effectuées par l'entreprise.

Donc il permet d'une part d'aider l'entreprise à bien gérer ses impôts et d'autre part à mesurer le risque qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal, alors l'audit suit une démarche inductive.

La mission d'audit fiscal ne s'effectue pas au hasard, elle doit s'exercer selon une démarche structurée et organisée et surtout finalisée. C'est une mission spéciale à caractère contractuel permettant d'obtenir des indicateurs sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise et qui vise donc à identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale.

La connaissance de la situation générale de l'entreprise et de son environnement est le point de départ de l'auditeur fiscal, cela lui permet de détecter les tensions internes et externes dans les retombées peuvent surgir la situation fiscale.

Après la prise de connaissance de l'entreprise à auditée, l'auditeur consiste à évaluer le contrôle interne dans l'intérêt est accordé a l'aspect fiscal du contrôle interne. Afin de détecter les erreurs de régularité en premier lieu, soit fiscales ou comptables faites par l'entreprise puis les sanctions ou redressement que l'entreprise à subit ainsi que les choix fiscaux déjà optés et évalués leur pertinences.

Par-là l'auditeur appréciera les points forts et les points faibles de l'entreprise qui lui permettront de motiver son opinion dans un rapport récapitulatif des constats et des recommandations.

L'audit fiscal se présente comme un aide à la décision de gestion, soit en fournissant des informations sur l'existence et sur l'ampleur d'un risque, soit en portant un jugement sur l'opportunité des décisions fiscales passées ou envisagées.

Au delà de l'aspect théorique de l'audit fiscal évoqué dans notre travail, il importe de s'interroger sur le déroulement d'une mission d'audit fiscal sur le plan pratique. A cet effet, le chapitre suivant fera l'objet de l'examen de l'aspect pratique d'audit fiscal.

Introduction

Après avoir présenté notre cadre théorique dans lequel nous avons abordé l'évolution historique de l'audit, ses outils, et enfin sa démarche. Nous allons essayer de mettre en œuvre nos connaissances théoriques sur le terrain en réalisant une mission d'audit fiscal au sein des services fiscaux et audit de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES.

La mise en œuvre de notre mission d'audit fiscal, s'est fortement appuyée sur la méthodologie de recherche établie au dernier chapitre. Nous sommes passées par les trois (03) grandes phases d'audit qui sont :

- Phase de préparation ;
- Phase de réalisation ;
- Phase de conclusion.

Nous allons présenter ce chapitre à travers deux sections :

- La première c'est la présentation de l'entreprise ÉLECTRO-INDUSTRIES ;
- La deuxième est relative à l'étude de cas qui portera sur le déroulement d'une mission d'audit fiscal au sein de l'entreprise EI.

Notre mission d'audit, va se faire entre le service fiscalité et le service d'audit implanté récemment dans l'entreprise, en comparant son processus avec celui du référentiel interne (la politique de l'entreprise) , et/ ou externe (les normes d'audit émises par l'Institute of Internal Auditors, ainsi que les procédures fiscales et comptables)dans le but de dégager des failles qui nous mèneront à exprimer une opinion motivée sur la régularité et l'efficacité des opérations effectuées par l'entreprise. Etc. afin d'arriver à formuler des recommandations plus adéquates en se conformant à la réglementation fiscale pour assurer une bonne gestion fiscale optimum et rationnelle, on vérifiant, que l'entreprise auditée a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale d'une part et d'autre part c'est la maximisation du résultat net de l'entreprise après la liquidation des divers impôts .

Section 1 : Présentation de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES.

Cette section est consacrée à la présentation de l'entreprise " ELECTRO-INDUSTRIES", d'abord l'historique de l'entreprise, sa fiche technique puis présenter les différentes directions existantes dans cette entreprise suivant son organigramme.

1- Historique de l'entrepriseEPE/ ELECTRO-INDUTRIES de AZAZGA :

ÉLECTRO-INDUSTRIES est une entreprise publique économique implantée dans une zone agricole de 39.5 hectares, située sur la route nationale n°12, distante de 30 KM du chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou et de 08 KM du chef-lieu de la daïra d'Azazga. C'est une société par action au capital de 4 753 000 000,00 DA.Elle a été créée sous sa forme actuelle en janvier 1999, après la scission de l'Entreprise mère ENEL (Entreprise Nationale des Industries Électrotechniques). Son activité de production remonte à 1986, dans les domaines de fabrication de Moteurs Électriques, Alternateurs et Transformateurs de distribution. L'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES est composée de trois (03) unités ; toutes situées sur un même site :

- Unité Transformateurs ;
- Unité Moteurs Électriques ;
- Unité Prestations Techniques.

2- Évolution et missions :

La configuration actuelle de l'entreprise est considérée comme étant le résultat du processus de construction émaillé de moments de crispation et de décrispation amorcés depuis les années 1980, qui marque le début de réorganisation du secteur industriel Algérien. Ce mouvement de restructuration a abouti, en 1999, à la décomposition de l'ancienne ENEL (Entreprise Nationale des industries électrotechniques) en un certain nombre d'EPE/SPA, parmi lesquelles apparaissent ÉLECTRO-INDUSTRIES. Cette entreprise spécialisée dans la fabrication des transformateurs et des moteurs électriques a été mise en activité suite à un partenariat établie avec les entreprises allemandes à savoir:

- SIENENS pour la réalisation des produits ;
- FRITZ WARNER pour l'engineering et la construction ;
- sans oublier les entreprises algériennes : ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL chargées de réaliser l'infrastructure de la dite entreprise.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

Depuis sa création, « ENEL » s'est investie dans une politique de développement de son portefeuille de produits tant sur le plan de la gamme que sur le plan technique. Cette politique a constitué et constitue encore le fondement de ses objectifs.

Ceux-ci peuvent être résumés dans les points suivants :

- Augmentation de la capacité de production ;
- Extension de la gamme des produits : moteurs et transformateurs ;
- Mise à jour technologique des produits ;
- Rationalisation des coûts de production ;
- Amélioration permanente des matériaux utilisés ;
- Participation active au développement technologique régional et national ;
- Protection de l'environnement ;
- Satisfaction et recherche de solutions optimales pour les besoins de la clientèle, analyser ses missions ;

Il nous paraît suffisamment clair que EI veut rompre avec la notion d'usine en adoptant la notion « entreprise » comme espace organisationnel où la compétitivité puise son essence. Cette rupture peut être explicitée par la prise de conscience de dépasser les frontières de l'atelier de production s'intéressant non seulement à la qualité des produits, transformateurs et moteurs, mais également à d'autres parties prenantes telle que : les clients et l'environnement économique-écologique.

En sus, cette prise de conscience s'est traduite dans les faits par un processus de certification du management de la qualité totale dont les lignes directrices sont mises en exergue par l'application d'un ensemble de normes telles que :

- ISO 9001 vs 2000 pour le management qualité ;
- ISO 14000 pour le respect de l'environnement ;
- OSHAS pour hygiène et sécurité.

L'un des arguments officiels mis en avant par les clients captifs et autres d'Électro-Industries est la qualité technique des produits de l'entreprise ainsi que tous les produits de leur gamme.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

2.1. Fiche technique de la société :

- ❖ Dénomination :
 - EPE/ELECTRO-INDUTRIES/SPA ;
 - ADRESSE : RN N°12, BP 17 AZAZGA.TIZI-OUZOU ;
 - Numéro d'identification fiscal :0999 1500 4280 099
- ❖ Nature d'activité : Fabrication de matériel électro –techniques.

L'entreprise EI regroupe trois (03) unités principales toutes situées sur un même site :

- Unité de fabrication des transformateurs de distribution (moyenne tension, basse tension) ;
- Unité de fabrication de moteurs électriques, alternateurs et montage de groupe électrogène ;
- Unité de prestation technique, essentiellement pour les deux unités citées et sous-traitante externe.

- ❖ Le régime fiscal de la société :L'entreprise EI est soumise au régime du réel.
- ❖ Le marché de l'entreprise EI :Avec une part de marché proche de 40%, l'Electro-Industries est leader national dans son domaine, en matière du produit transformateur et moteurs électriques, pour l'approvisionnement de l'EPE/ EI/SPA en matières et fournitures il se fait essentiellement avec des fournisseurs étrangers, et locaux.

Tableau N°02 : Les clients et les fournisseurs de l'entreprise EI

Les clients	Les fournisseurs
- SARL GROUPE RIADH EL FETH. DARBALA Souhil; - SARL INDUSTRY TECHNOLOGY ELECTRIC - EURL BENKAD CABLE MASKARA; - EURL AMIRELEC; - COSIDER CONSTRUCTIONS; - ETS TABAROUT Abdenour; - SARL ELEDIS ALGER; - SNC BENCHERCHALIE	Pays étrangers: - Allemagne; - France; - Espagne; - Yugoslavia; - Holland; - Italie. Locaux: - SARL TREFI CUIVRE; - LINDE GAZ ALGERIE. - ENAP LAKHDARIA....

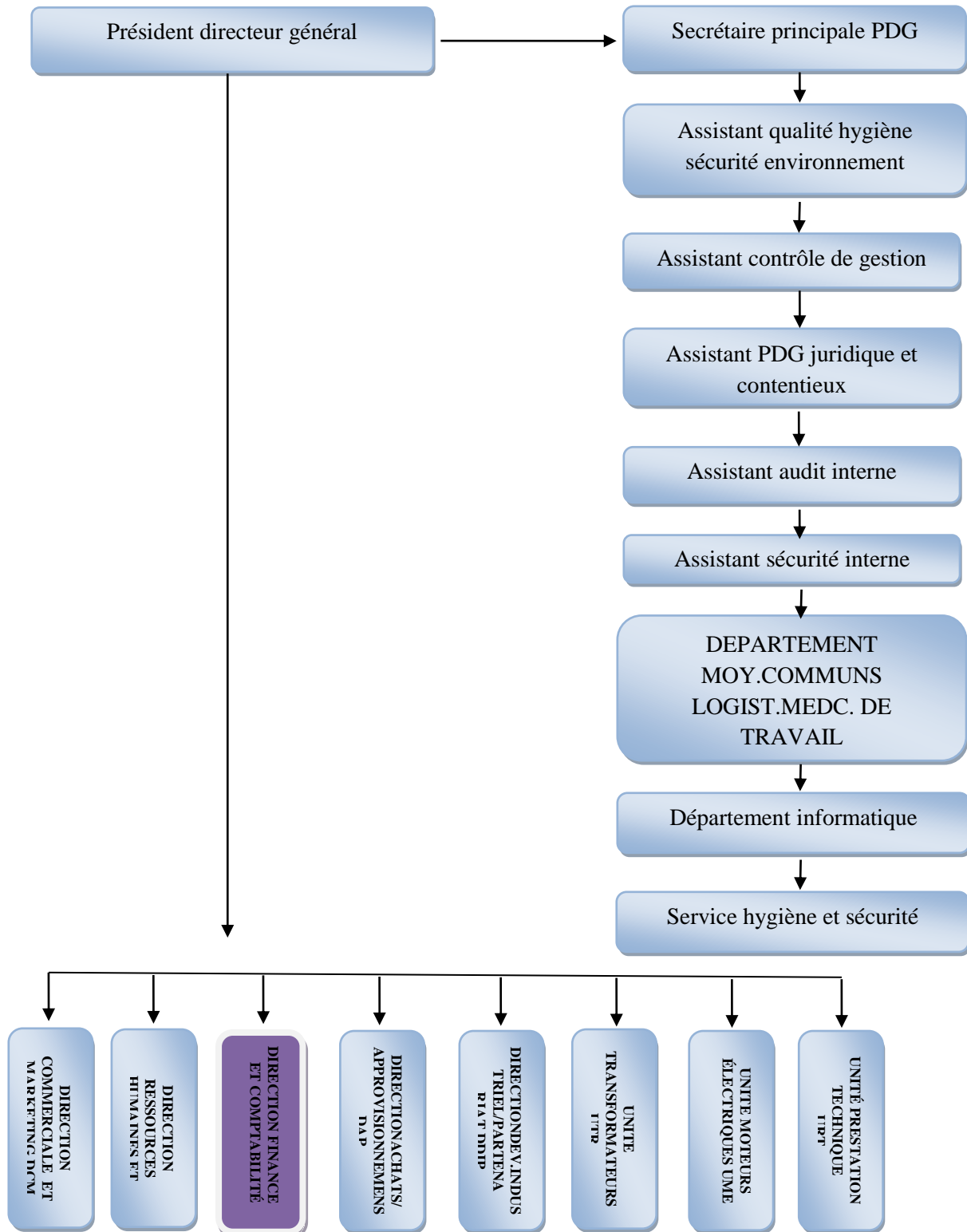
Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents interne à l'entreprise

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

2.2.Organigramme de l'EPE/ EI/SPA :

L'organigramme de la société se présente comme suite :

Figure N°2 : L'organigramme de la société d'ELECTRO INDUSTRIE



Source : Documentation interne à l'entreprise ÉLECTRO-INDUSTRIES, 2019.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

Au regard de cet organigramme nous constatons qu'au niveau de l'entreprise EI, le service fiscalité est une fonction rattaché directement à la direction finance et comptabilité, alors que l'entreprise doit installée un service spécial pour l'audit fiscal, qui occupe une place primordiale voire privilégiée dans l'entreprise car il contribue à la coordination et communication des informations à caractère fiscal, et donc influence sur la gestion fiscale de l'entreprise.

2.3. La structure interne de l'entreprise EI :

2.3.1. La direction générale :

L'entreprise EI est dirigée par un directeur générale élu par le conseil et les membres de conseil d'administration, il est assisté par certains cadres qui occupent les postes d'assistants ci-dessous :

- Secrétaire principale PDG ;
- Assistant qualité hygiène sécurité environnement ;
- Assistant PDG contrôle de gestion ;
- Assistant PDG juridique et contentieux ;
- Assistant audit interne ;
- Assistant sécurité interne ;
- Département moyens communs logistique et médecine de travail ;
- Département informatique ;
- Service hygiène et sécurité.

• Division opérationnelle :

Les activités opérationnelles regroupées dans trois structures :

- « UTR »Unité Transformateurs ;
- « UME »Unité Moteurs Electriques ;
- « UPT »Unité Prestations Techniques.

• Département fonctionnel

Le département fonctionnel est réparti en 05 départements :

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

- « DCM » Département Commercial et Marketing ;
- « DRHO » Département des Ressources Humaines et Organisation ;
- « DFC » Département Finances et Comptabilité.
- « DAA » Département Achats et Approvisionnements ;
- « DPP » Département Développement Industriel et Partenariat.

Chaque direction ou unité est représentée par un directeur qui se trouve au sommet de l'organigramme. Il est le premier responsable, il a des relations avec toutes les autres structures internes et externes à l'entreprise. Il supervise toutes les fonctions de sa direction ou son unité et s'occupe des tâches suivantes :

- Bonne organisation de la direction ou l'unité ;
- Bonne synchronisation entre les services ainsi que leur contrôle ;
- Bon fonctionnement de l'entreprise ;
- Bonne représentation de l'unité dans l'environnement extérieur ;
- La réalisation des prévisions et du plan annuel de l'unité ;
- L'assurance des bonnes conditions pour un climat social sain.

2.3.2. Secrétariat :

Chaque direction est dotée d'un secrétariat qui est représenté par une secrétaire qui a un contact direct avec la direction. Elle s'occupe de:

- L'enregistrement de tous les courriers administratifs envoyés ou reçus au niveau du secrétariat de la direction ;
- L'organisation des réceptions des responsables de services, des travailleurs et des partenaires de l'unité effectuées par le directeur,.....etc.

Et comme notre étude de cas est sur l'audit fiscal, donc notre mission va se faire au niveau de la section fiscalité qui est rattachée au service de la comptabilité générale au niveau de la direction des finances et comptabilité.

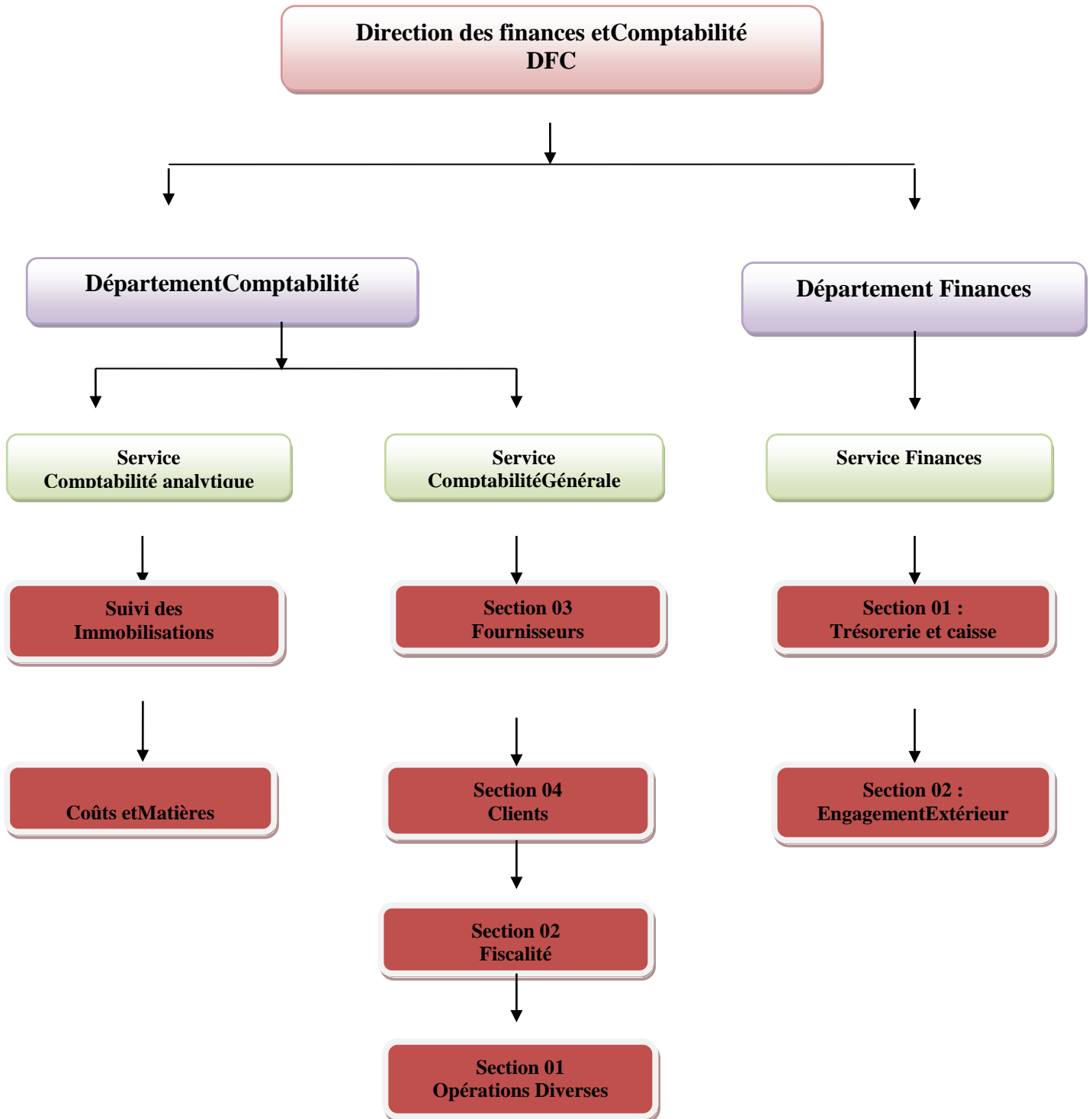
2.3.3. La section fiscalité :

Dans cette section on trouve toutes les opérations liées aux services fiscaux internes ou externes (déclarations fiscales mensuelles G50 TVA, TAP, IRG sur salaires, acomptes provisionnels IBS), ainsi que les déclarations annuelles tels que (déclaration de

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

l'impôt sur le bénéfice des sociétés G04, liasse fiscale, état des clients). La fonction d'audit au sein de l'entreprise est rattachée à la direction générale (voir organigramme ci-dessus)

Figure N° 03: Organisation de la direction finances et comptabilité



Source : Documents interne à l'entreprise.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

L'organisation de la direction finances et comptabilité regroupe deux départements à savoir département comptabilité et département finances, chaque département se subdivise en services et chaque service se subdivise en sections ;

Notre travail s'est déroulé au sein du service comptabilité générale, ce dernier regroupe quatre (04) sections principales, qui sont :

- Section fournisseur ;
- Section clients ;
- Section opérations diverses ;
- Section fiscalité ;

Ces sections s'occupent de :

- La comptabilisation de toutes les opérations comptables et financières, des engagements et des flux quotidiens opérés par l'entreprise EI (ventes, achats, stocks, banques, caisse, paie et opérations diverses), et ce après vérification de la conformité des pièces justificatives par rapport à la réglementation fiscale ;
- Le contrôle et l'édition des journaux auxiliaires à s'avoir :

Immobilisations, Stocks, Achats, Ventés, Caisse régée, Banque dépenses et Recettes, Opérations diverses, Salaires.

- La vérification et l'édition des balances comptables périodiques ;
- Enregistrement des opérations bancaires (règlement des factures d'achats de biens et services et les factures de ventes) ;
- Suivi des mouvements de la caisse (recette et dépenses);
- L'analyse périodique des comptes comptables ;
- Etablissement des états de rapprochements des travaux d'inventaires physiques stocks et immobilisations avec les comptes comptables en fin d'année ;
- L'élaboration des états financiers annuels (Actif, Passif, Comptes de résultats, Flux de trésorerie et variation des capitaux propres) de l'unité ;
- Etablissement des déclarations fiscales TAP, TVA, et IRG Salaires, et acomptes IBS (G50 et autres), et déclaration annuelle liasse fiscale et état des clients

Section 2 : La fonction d'audit fiscal au sein de l'entreprise.

Dans cette section nous nous intéresserons à la démarche de l'audit fiscal qu'on a pu réaliser avec l'aide de la fiscaliste et de l'auditeur interne de l'entreprise Electro-Industries.

1- Prise de connaissance générale de l'entreprise :

Notre stage pratique effectué au niveau de l'entreprise Electro-Industries nous a permis d'avoir une idée générale sur l'activité de cette entreprise, et de connaître son régime fiscal suite aux documents et déclarations réglementaires de celle-ci.

- Les produits fabriqués par ÉLECTRO-INDUSTRIES sont conformes aux recommandations **CEI (Commission Electrotechnique Internationale)**, et aux **normes Allemandes DIN/VDE (institut allemand pour la standardisation/ fédération des électrotechniciens allemands)**. La production actuelle d'ÉLECTRO INDUSTRIES est écoulee sur le marché Algérien et génère un chiffre d'affaires important, son capital est de 4753000 000, 00 Dinars Algérien détenus à 100% par le groupe ELEC EL DJAZAIR pour le compte de l'ETAT.
- La capacité de production de transformateurs de l'entreprise couvre les besoins du marché à 70% environ ; ses ventes de moteurs représentent 30% environ de sa capacité de production. Il est à signaler qu'ÉLECTRO-INDUSTRIES est le seul fabricant de ces produits en Algérie.
- L'Entreprise emploie un effectif de 922 travailleurs dont 22% de cadres, 31 % de maîtrise et 47% d'exécution.
- En matière de qualité ÉLECTRO-INDUSTRIES dispose de ses propres laboratoires d'essai et mesure, de ses produits ainsi pour le contrôle des principaux matériaux utilisés dans sa fabrication.
- S'agissant du système documentaire, ÉLECTRO-INDUSTRIES utilise 252 normes internes en plus des normes DIN/VDE et CEI.

2- L'évaluation du contrôle interne de la fonction fiscale de la société EI:

Sur le plan fiscal, le contrôle interne permet d'assurer la sincérité, la fiabilité des informations enregistrées et l'application des réglementations fiscales. L'auditeur fiscal doit veiller sur le respect des mesures de contrôle sur la fonction fiscale au sein de l'entreprise et l'étude particulière du mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux dans cette dernière.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

Après avoir fait une prise de connaissance générale sur l'EPE/EI/SPA, on passera à l'étape de l'évaluation du contrôle interne relatif à la fonction fiscale de l'entreprise auditée.

Dans cette étape, nous devons poser des questions sur la situation fiscale de l'entreprise par des interrogations et de vérification des documents comptables et sur la base des réponses obtenues on mettra en évidence les anomalies génératrices de risque fiscal.

En collaboration avec les cadres de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES, on a pu avoir des réponses sur certaines questions concernant le contrôle interne qui constitue l'audit des documents comptables et fiscaux.

Pour cela nous avons procédé à la production d'un questionnaire de contrôle interne « outil de l'audit fiscal » que nous présenterons comme suit :

Tableau N° 03 : Questionnaire du contrôle interne de l'entreprise EI.

Contrôle	Oui	Non	Observations
1- Les livres d'inventaire comportent- ils :	<input type="checkbox"/>		
Le bilan	<input type="checkbox"/>		
compte de résultat	<input type="checkbox"/>		
Tableau des mouvements des stocks	<input type="checkbox"/>		
Les charges de personnel, impôt, taxe, et versement assimilés	<input type="checkbox"/>		
Autres charges et produit opérationnels	<input type="checkbox"/>		
Tableau des pertes de valeurs	<input type="checkbox"/>		
Tableau de détermination de résultat fiscal	<input type="checkbox"/>		
Tableau des participations	<input type="checkbox"/>		
Taxe sur l'activité professionnelle	<input type="checkbox"/>		
2-Les balances des derniers exercices sont-elles éditées, classées et conservées dans des endroits sûrs ?	<input type="checkbox"/>		
3-Les grands livres des dix derniers exercices sont-ils édités et conservés dans des endroits sûrs ?	<input type="checkbox"/>		
4-Existe-il au sein de l'entreprise une fonction fiscale ?	<input type="checkbox"/>		
5-L'entreprise a-t-elle subi des contrôles fiscaux ?		<input type="checkbox"/>	respect des normes comptables et fiscales application de la réglementation fiscale et comptables respect des délais

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

6-Les déclarations mensuelles sont-elles déposées dans les délais légaux ?	<input type="checkbox"/>		
7-Les déclarations d'acomptes provisionnels sont-elles déposées dans les délais légaux ?	<input type="checkbox"/>		
8-Les conditions de forme de présentation de cette déclaration sont-elles respectées ?	<input type="checkbox"/>		
9-La déclaration des employés est-elle déposée dans le délai légal ?	<input type="checkbox"/>		
10-La déclaration annuelle d'IBS est-elle déposée dans le délai légal ?	<input type="checkbox"/>		
Est-ce-que les exonérations de TAP, IBS, TVA sont applicables sur l'ensemble des ventes ?	<input type="checkbox"/>		1- TAP : Entre entreprises du groupe et les ventes inter unités sont exonérées ; 2- TVA : Entre entreprises du groupe et clients ayant des attestations d'exonération de TVA 3- IBS : par rapport au pourcentage accordé suite à la décision ANDI
11-Avez-vous des difficultés pour le paiement de vos impôts ?	<input type="checkbox"/>		
12-Votre entreprise souffre-elle des charges fiscales ?	<input type="checkbox"/>		
13-Pensez-vous que la lourdeur fiscale influence sur l'autofinancement de l'entreprise?	<input type="checkbox"/>		La lourdeur fiscale pousse à réduire la capacité d'autofinancement, qui peut réduire la rentabilité économique et financière de l'entreprise.
14- Existe il un système d'information ?	<input type="checkbox"/>		Cela cause alors une faille pour l'entreprise.

Source : Elaboré par nous même en collaboration avec la fiscaliste de l'entreprise EI.

Ce questionnaire nous a permis de recueillir les informations nécessaires sur l'appréciation du contrôle interne fiscal de l'entreprise EI, et de savoir si l'entreprise est conforme ou non à la réglementation fiscale.

A partir de ce questionnaire on pourra ressortir les points forts et faibles du contrôle interne de l'entreprise EI ;

Les points forts, on peut citer :

- Les déclarations sont suscrites et déposées dans les délais utiles;
- Le respect du paiement des divers impôts et taxes ;

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

- La conformité des déclarations fiscale par rapport à la réglementation fiscale, ce qui ne la subit à aucune pénalité.

Les points faibles, on peut citer :

- Absence d'un système d'information fiscal au sein de l'entreprise EI qui permet la diffusion des informations fiscal.
- Absence d'une cellule d'audit fiscal au sein de l'entreprise EI, ce qui l'expose à d'éventuels risques.

Ce questionnaire constitue un guide qui va nous permettre de préparer un programme spécifique en fonction des objectifs définis d'une part ,et des résultats obtenus d'autre part,et cela afin de formuler des recommandations et des conseils qui vont contribuer à la sécurité fiscale de l'entité et qui vont participé à l'amélioration de la gestion fiscale de l'entreprise EI .

3- Vérification des opérations à caractère fiscal de l'entreprise EI :

3.1. Le contrôle formel :

Il s'agit des opérations de vérification réalisées par l'auditeur fiscal pour s'assurer de l'application de la réglementation en vigueur et de déceler les erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations souscrites par l'entreprise,dans le but de la redresser, en cas d'insuffisances constatées.

L'analyse de l'auditeur du dossier fiscal dans ce type de contrôle peut être résumée comme suit

Tableau N° 04 : Le contrôle formel

Objectif de contrôle	Moyen de contrôle
S'assurer que les déclarations fiscales sont établies suivant les règles fiscales édictées par la loi de finance détaillée dans les différents codes, ainsi que les notes de la DGI (le fond et la forme),et en respect de délais de dépôt.	Voir la conformité des déclarations établies par le fiscaliste (respect des règles fiscales). Vérifier les quittances de paiement des services des impôts (cachet et date de réception).
S'assurer que les paiements ont été effectués dans les délais.	

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

3.2. Le contrôle approfondi de la situation fiscale d'E-I :

Le contrôle de la situation fiscale est un contrôle de fond et de forme des déclarations d'impôts et de la comptabilité, dans lequel le contrôleur va ressortir les incohérences, insuffisances ou erreurs dans la détermination de la base imposable ou dans l'application des taux qui peuvent entraîner les différents risques pour l'entreprise (le non-respect, Volontaire ou non des règles fiscales, la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important)

Notre étude de cas au niveau de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES va nous permettre de bien vérifier la régularité de sa situation fiscale, et pour cela nous avons choisi un échantillon de déclaration G 50 du mois de février 2017 où figurent divers impôts et taxes déclarés par l'entreprise EI.

CAS PRATIQUE : Déclaration Fiscale G50 DU MOIS DE FEVRIER 2017

ETAT RECAPITULATIF DES FACTURATIONS DES VENTES TRANSFORMATEURS – UTR- DU MOIS DE FEVRIER 2017

N° Factures	Dates des factures	Nature	Chiffre d'Affaires Imposable	Chiffres d'Affaires Exonéré	TVA 19%	Chiffres d'Affaires Total
1	03/02/2017	Transf	8 560 000,00	2 560 520,00	1 626 400,00	11 120 520,00
2	03/02/2017	Transf	4 589 216,00	0,00	871 951,04	4 589 216,00
3	05/02/2017	Transf	2 145 200,00	0,00	407 588,00	2 145 200,00
4	06/02/2017	Transf	125 460,00	0,00	23 837,40	125 460,00
5	12/02/2017	Transf	12 546 890,00	0,00	2 383 909,10	12 546 890,00
120	28/02/2017	Transf	8 954 218,00		1 701 301,42	8 954 218,00
TOTAL DU MOIS DE FEVRIER 2017			36 920 984,00	2 560 520,00	7 014 986,96	39 481 504,00

Source : Documents internes à l'entreprise

Le tableau précédent représente les factures de ventes des transformateurs pour le mois de février 2017 de l'entreprise E-I, et à partir de ces factures précédentes nous avons déduit que l'entreprise a réalisé :

C.A total : **39 481 504,00**DA

C.A exonéré : **2 560 520,00** DA CA exonérée du à l'attestation de franchise en TVA.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

De cette analyse nous avons constaté que l'entreprise E-I déclare une TVA mensuellement, et qui est soumise au taux de 19%, sur l'ensemble des opérations de vente des biens et services.

ETAT RECAPITULATIF DES FACTURATIONS DES VENTES MOTEURS, GROUPE ELECTROGENES, ALTERNATEURS -UME-DU MOIS DE FEVRIER 2017

N° Factures	Dates des factures	Nature	Chiffre d'Affaires Imposable	Chiffres d'Affaires Exonéré	TVA 19%	Chiffres d'Affaires Total
1	03/02/2017	Moteur	4 500 245,33	0,00	855 046,61	4 500 245,33
2	03/02/2017	Moteur	5 608 426,25	0,00	1 065 600,99	5 608 426,25
3	05/02/2017	Moteur	4 560 258,23	0,00	866 449,06	4 560 258,23
4	06/02/2017	Moteur	2 235 605,50	0,00	424 765,05	2 235 605,50
5	12/02/2017	Moteur	130 006,23	0,00	24 701,18	130 006,23
6	12/02/2017	Moteur	27 750,55	0,00	5 272,60	27 750,55
					0,00	
					0,00	
133	28/02/2017	Moteur	4 586 921,89		871 515,16	4 586 921,89
TOTAL DU MOIS DE FEVRIER 2017			21 649 213,98	0,00	4 113 350,66	21 649 213,98

Source : Documents internes à l'entreprise.

Le tableau précédent représente les factures de ventes des transformateurs pour le mois de février 2017 de l'entreprise E-I, et à partir de ces factures précédentes nous avons déduit que l'entreprise a réalisé :

C.A total : **21 649 213,98DA**

C.A exonéré : 0,00DA (absence d'un CA exonéré suite à l'absence de la franchise de TVA).

De cette analyse nous avons constaté que l'entreprise E-I déclare une TVA mensuellement, et qui est soumise au taux de 19%, sur l'ensemble des opérations de vente des biens et services.

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

**ETAT RECAPITULATIF DES FACTURATIONS DES VENTES PRESTATIONS
TECHNIQUES -UTR- DU MOIS DE FEVRIER 2017**

N° Factures	Dates des factures	Nature	Chiffre d'Affaires Imposable	Chiffres d'Affaires Exonéré	TVA 19%	Chiffres d'Affaires Total
1	06/02/2017	PS	39 224,10	0,00	7 452,58	39 224,10
2	10/02/2017	PS	64 969,00	0,00	12 344,11	64 969,00
3	20/02/2017	PS	3 116,00	0,00	592,04	3 116,00
10	27/02/2017	PS	36 004,90		0,00 6 840,93	36 004,90
TOTAL DU MOIS DE FEVRIER 2017			143 314,00	0,00	27 229,66	143 314,00

Source : Documents internes à l'entreprise

Le tableau précédent représente les factures de ventes des prestations pour le mois de février 2017 de l'entreprise E-I, et à partir de ces factures précédentes nous avons déduit que l'entreprise à réaliser :

C.A total : 143 314,00DA.

Durant cette analyse nous avons constaté que l'entreprise E-I établi la TVA mensuellement, et qui est soumise au taux de 19%, sur l'ensemble des opérations de vente de biens et services.

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

**ETAT RECAPITULATIF DES FACTURATIONS DES VENTES PRESTATIONS
TECHNIQUES -UME- DU MOIS DE FEVRIER 2017**

N° Factures	Dates des factures	Nature	Chiffre d'Affaires Imposable	Chiffres d'Affaires Exonéré	TVA 19%	Chiffres d'Affaires Total
1	08/02/2017	PS	41 256,90	0,00	7 838,81	41 256,90
2	13/02/2017	PS	4 500,00	0,00	855,00	4 500,00
3	25/02/2017	PS	2 020,00	0,00	383,80 0,00 0,00	2 020,00
10	28/02/2017	PS	103,10		19,59	103,10
TOTAL DU MOIS DE FEVRIER 2017			47 880,00	0,00	9 097,20	47 880,00

Source : Documents internes à l'entreprise

Le tableau précédent représente les factures de ventes des prestations techniques pour le mois de février 2017 de l'entreprise E-I, et à partir de ces factures précédentes nous avons déduit que l'entreprise à réaliser :

C.A total : **47 880,00DA.**

Durant cette analyse nous avons constaté que l'entreprise E-I établit la TVA mensuellement, et qui est soumise au taux de 19%, sur l'ensemble des opérations de vente de biens et services.

1- La taxe sur l'activité professionnelle TAP :

La taxe sur l'activité professionnelle est égale à 1% du CAHT.

Le chiffre d'affaires exonéré de la TAP correspond au chiffre d'affaires réalisé entre les unités de l'entreprise et les entreprises du groupe (Voir tableau ci-dessus)

CAHT=61 321 911,98=61 321 910,00 DA.

TAP=61 321 910 X 1%=613 219,00 DA.

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

ETAT DE TAP DU MOIS DE FEVRIER 2017

DESIGNATION	C.A TOTAL	C.A Exonéré	C.A Imposable	T.A.P
VENTES TRANSFORMATEURS	39 481 504,00		39 481 504,00	394 815,04
VENTE MOTEURS ELECTRIQUES	21 649 213,98		21 649 213,98	216 492,14
VENTES PREST UTR	143 314,00		143 314,00	1 433,14
VENTES PREST UME	47 880,00		47 880,00	478,80
TOTAL GENERAL DU MOIS DE FEVRIER 2017	61 321 911,98	0,00	61 321 911,98	613 219,12

Source : Documents internes à l'entreprise

2- Acomptes provisionnels sur l'impôt sur le bénéfice des sociétés IBS:

L'entreprise EI est imposable à l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) au taux de 19%, étant donné que son activité principale c'est la production de matériels électro – techniques.

2.1. Le paiement de l'IBS :

Le paiement de l'IBS de l'entreprise EI s'effectue selon système d'acomptes provisionnels qui sont versés dans les délais suivants:

- 1^{er} acompte : du 20 février au 20 mars de l'année N;
- 2^{ème} acompte : du 20 mai au 20 juin de l'année N;
- 3^{ème} acompte : du 20 octobre au 20 novembre de l'année N ;
- Le solde de liquidation : au plus tard le 20mai de l'année suivante. (D'après l'article 356-2 et 6 du CIDTA).

2.2. Le calcul des acomptes provisionnels:

Les acomptes provisionnels sont calculés et versés à la caisse du receveur des impôts du lieu d'imposition dont relève la société sans avertissement préalable.

Les acomptes doivent être calculés sur la base du bénéfice imposable au taux normal de l'exercice précédent (celui-ci est appelé "exercice de référence»).

L'exercice de référence peut être constitué par :

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

- Le bénéfice du dernier exercice clos à la date de son échéance. (31/12/N)
- Le bénéfice de la dernière période d'imposition lorsque, aucun exercice n'a été clos au cours d'une année.
- Le bénéfice rapporté à une période de 12 mois, en cas d'exercice d'une durée inférieure ou supérieure à un (01) an.

Le montant de chaque acompte est égal à 30% de l'impôt afférent au bénéfice de référence.

Le premier acompte exigible au titre d'un exercice est calculé sur la base du bénéfice imposable au taux normal de l'avant dernier exercice clos, le montant de cet acompte est régularisé lors du versement du prochain acompte.

Suivant l'article 356 du CIDTA, le calcul des acomptes provisionnels IBS se fait comme suite :

Acomptes IBS : 30% de L'IBS

Exemple : Calculer le 1^{er} acompte provisionnel de l'exercice 2017 sachant que le bénéfice de l'exercice 2016 s'élève à : 180 240 310 DA.

- IBS 2016 est de : $180\,240\,310 \times 19\% = 34\,245\,660$ DA.
- Calcul des acomptes provisionnels exercice 2017 :

DESIGNATION	MONTANT IBS 19%	TAUX DES ACOMPTES	MONTANT DE L'ACOMPTE
1 ^{er} ACOMPTE PROVISIONNEL IBS 2017	34 245 660,00	30%	10 273 698,00
2 ^{ème} ACOMPTE PROVISIONNEL IBS 2017	34 245 660,00	30%	10 273 698,00
3 ^{ème} ACOMPTE PROVISIONNEL IBS 2017	34 245 660,00	30%	10 273 698,00
TOTAL DES ACOMPTES VERSES IBS 2017			30 821 094,00

1^{ER} CAS : Bénéfice de 2017 est supérieur à 2016.

Supposons que le bénéfice de 2017 est égal à 245 380 550,00 DA.

IBS de 2017 = $245\,380\,550,00 \times 19\% = 46\,622\,304,00$ DA.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

Total des acomptes provisionnels versé 2017 = **30 821 094,00** DA.

La différence est de = 46 622304,00DA – 30821094,00 DA = 15 801 206,00 DA.

Cette différence de 15 801 206,00 DA est appelée **Solde de liquidation** à verser avant le 20/05/2018.

2^{ème} CAS : Bénéfice de 2017 est inférieur à 2016.

Au 31/12/2017 le résultat de l'exercice est passé à : 102 330 200,00 DA.

IBS = 102330200,00 X 19% = 19 442 738,00 DA.

Le total des acomptes provisionnels versés en 2017 = 30821 094,00 DA.

La différence est de : 30821 094,00 – 19 442 738,00 = **11 378 356,00**DA ce montant est appelé **excédent de versement** qui sera être imputé sur les prochains versements, en matière d'acomptes.

Remarque : dans le cas où le bilan comptable de l'exercice 2016 n'est pas encore arrêté et le bénéfice n'est pas encore connu, donc le calcul du 1^{er} acompte provisionnel 2017 se fera sur la base du bénéfice de l'exercice 2015.

Exemple : à la déclaration du G50 de février 2017, le bilan comptable de l'exercice 2016 n'est pas encore arrêté et le bénéfice du même exercice 2016 n'est pas encore connu, donc le 1^{er} acompte provisionnel 2017 va se calculer sur la base du résultat de l'exercice 2015.

Bénéfice de l'exercice 2015 est de : 150 480 210,00 DA.

IBS 2015 est de : 150 480 210,00 DA X 19% = 28 591 240,00 DA.

D'où le 1^{er} acompte 2017 est de: 8 577 372,00 DA.

Au 30/04/2017 après clôture et dépôt du bilan 2016, le résultat de cet exercice est passé a 180 240 310,00 DA.

D'où l'IBS 2016 est de : 180 240 310 X 19% = 34 245 660 DA.

Donc le 1^{er} acompte provisionnels exercice 2017 est de : 10 273 698,00 DA.

Régularisation du 1^{er} acompte = 10 273 698,00 DA - 8 577 372,00 DA= 1 696 326 ,00 DA à verser sur la prochaine déclaration au versement du deuxième acompte provisionnel 2017.

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

Donc le 2^{ème} acompte provisionnels exercice 2017 est de : 10 273 698,00 DA.

Total à verser sur la déclaration est de : 10 273 698,00 DA+1 696 326 ,00 DA= 11 970 024,00 DA.

Commentaire : On a constaté aussi que l'entreprise EI applique un taux d'IBS de 19% sur l'ensemble des prestations au lieu de 26% et 19% au prorata du bénéfice de chacune des activités, et cela apparait comme une anomalie en matière de facturation et de respect des règles fiscales en matière d'IBS.

3- Impôt sur le revenu global IRG/ salaires :

Au niveau de l'Entreprise EI, Le calcul de la paie se fait au sein du service de paie relié à la direction de ressources humaines et organisation (DRHO).

Le fiscaliste travaille sur la base des états récapitulatifs de la paie où figure un montant global de l'IRG sur salaires, et selon le fiscaliste l'IRG appliqué est celui du barème 2008 qui reste en vigueur à ce jour.

Au niveau de l'entreprise EI, l'IRG englobe divers taux :

1- IRG sur bénéfice :

- 10% part des travailleurs ;
- 15% les jetons de présence (administrateurs);
- 15% dividendes.

2- IRG sur salaires :

- IRG sur salaires : suivant barème;
- IRG sur IMR (indemnités de mise en retraite pour les retraités) suivant convention collective ;
- IRG sur rappel 05 catégories = 10% (concerne aussi les retraités) suivant convention collective).

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

Exemple :

ETAT DETAILLE DES RETENUES IRG DU MOIS DE FEVRIER 2017

MOIS	LIBELLE	Base imposable	Taux	Retenue IRG
FEVRIER 2017	IRG SUR SALAIRE DU MOIS DE FEVRIER	33 742 649,57	Barème	5 110 863,00
	IRG SUR IMR DU MOIS DE FEVRIER 2017	4 226 342,60	10%	422 634,26
	IRG SUR RAPPEL 05 CATEGORIES DU MOIS DE FEVRIER	694 952,58	10%	69 495,26
TOTAL IRG A PAYER		38 663 944,75		5 602 992,52

4- DROITS DE TIMBRES SUR ETAT :

Les disposition de l'article 100 du code de timbre énoncent « Les titres de quelque nature qu'ils soient, signés ou non signés, faits sous signatures privées, qui comportent libération ou qui constatent des paiements ou des versements de sommes, sont assujettis à un droit de timbre dont la quotité est fixée à raison de un (1) Dinar par tranche de cent (100) Dinars ou fraction de tranches de 100 Dinars, sans que le montant du droit dû ne puisse être inférieur à 5 DA ou supérieur à 2.500 DA ».

Exemple : FACTURE DE VENTES REGLEE EN ESPECES :

Droit de timbre sur état est de 1% du TTC sur les factures de ventes réglées en espèce.

Exemple : Règlements de la facture de vente de marchandises, montant en hors taxes 2 585,00 DA

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

DESIGNATION	MONTANTS
MONTANT EN H.T	2 585,00
TVA 19%	491,15
MONTANT T.T.C	3 076,15
DROITS DE TIMBRE 1%	30,76
MONTANT NET A PAYER	3 106,91

5- La taxe sur la valeur ajoutée TVA :

L'entreprise E-I établie une TVA mensuellement, elle est soumise au taux de 19% suite à son activité principale qui est la production.

ETAT DE TVA DUE DU MOIS DE FEVRIER 2017

DESIGNATION	C.A TOTAL	C.A Exonéré	C.A Imposable	T.V.A
VENTES TRANSFORMATEURS -UTR-	39 481 504,00	2 560 520,00	36 920 984,00	7 014 986,96
VENTE MOTEURS ELECTRIQUES PREST & MAT -UME-	21 649 213,98		21 649 213,98	4 113 350,66
VENTES PREST UTR	143 314,00		143 314,00	27 229,66
VENTES PREST UME	47 880,00		47 880,00	9 097,20
TOTAL GENERAL DU MOIS DE FEVRIER	61 321 911,98	2 560 520,00	58 761 391,98	11 164.664,48

➤ **TVA collectée :**

Durant cette analyse, nous n'avons constaté que l'entreprise E-I établie des déclarations mensuelles suivant le régime du réel. Le taux de la TVA appliqué sur les ventes est de 19%.

A partir des factures de ventes précédentes nous avons calculé le montant de la TVA collectée(voir tableau ci –dessus)

C.A total HT est de : 61 321 911,98 DA;

C.A exonéré de TVA : 2 560 520,00 DA (suivant attestation de franchise de TVA).

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

TVA collectée :

$$\text{TVA collectée} = \text{CA total} - \text{CA exonéré de TVA} \times \text{Taux de TVA}$$

$$\text{TVA collectée} = (61\,321\,911,98 - 2560\,520,00) \times 19\%$$

$$\text{TVA collectée} = 58\,761\,390,00 \text{ DA} \times 19\%$$

$$\text{TVA collectée} = 11\,164\,665,00 \text{ DA.}$$

➤ **TVA A PAYER :**

Le calcul de la TVA a payée se fera comme suit :

- Si la TVA collectée est supérieur à la TVA déductible sur achats de biens et services on aura une TVA à payer ;
- Si la TVA collectée est inférieur à la TVA déductible sur achats de biens et services on aura une TVA à précompte ou simplement précompte.

Le tableau ci-dessous comporte les factures d'achats de biens et services et factures d'acquisitions des immobilisations du mois de février 2017 de l'entreprise E-I, et qui englobe la totalité de la TVA à récupérer au titre du mois de février 2017, et un précompte antérieur de 2 589 210,00 DA (**ce précompté peut-être incluse pour déterminer une nouvelle TVA à reverser ou un nouveau précompte à reporté dans les prochains mois**).

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

ETAT DE TVA A RECUPERER AU TITRE DU MOIS DE FEVRIER 2017

N° I. Fiscal	N° A. Imposition	N° R.C	N° Factures	N° Compte	FOURNISSEURS	ADRESSES	Montant H.T	Taux de T.V.A	Montant T.V.A
			01/2017	445200	SFDGET	TIZI-OUZOU	1 655 180,00	19%	314 484,20
1978 1617 0093 714	3536 0081 954	06 A 3636973	02	"	ALBI TPM	BOUMERDES	2 662 170,50	19%	505 812,40
			05/2017	"	JKHSDT	ALGER	216 000,00	19%	41 040,00
			16/000025	"	HFEYT	FREHA	1 473 560,00	19%	279 976,40
TOTAL COMPTE 445200 TVA/ immobilisation							6 006 910,50		1 141 313,00
			55	445380	VGHF	ALGER	7 565 766,23	19%	1 437 495,58
			125	"	FG	FREHA	1 950 170,00	19%	370 532,30
			NG/17/005	"	NJGT	OUED AISSI	2 422 450,00	19%	460 265,50
			2985/15	"	FG	FREHA	3 540 698,35	19%	672 732,69
			01	"	NJGT	OUED AISSI	3 895 472,98	19%	740 139,87
			69	"	KLOI	FREHA	2 032 570,00	19%	386 188,30
TOTAL COMPTE 445380 TVA sur achats de B.S							21 407 127,56		4 067 354,24
			12	445600	HGFT	ALGER	46 000,00	19%	8 740,00
			1458	"	SDER	AZAZGA	48 000,00	19%	9 120,00

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

			1560	"	SDERT	BOUKHA LFA	642,57	19%	122,09
			42	"	DJEZZY	ALGER	363 972,52	9%	32 757,53
			40050 600	"	SONELGAZ	TIZI- OUZOU	225 040,23	9%	20 253,62
							26 000,00	19%	4 940,00
TOTAL COMPTE 445600 TVA récupérable sur services extérieurs							709 655,32		75 933,24
			Divers avis 02/201 7	4456 10	BEA TIZI - OUZOU	CENTRE T-O	45 897,89	19%	8 720,60
TOTAL COMPTE 445610 TVA récupérable sur opération de banque									
			Divers avis 02/201 7	4456 60	BEA TIZI - OUZOU	CENTRE T-O	859 425,36	19%	163 290,82
TOTAL COMPTE 445660 TVA récupérable sur opération de banque clients									
TOTAL (1)							29 029 016,63		5 456 611,88
PRECOMPTE ANTERIEUR (2)									2 589 210,00
TOTAL GENERAL (1) + (2)									8 045 821,88

➤ LA TVA à récupérer :

**Le total de la TVA à récupérer= (TVA/ immobilisations + TVA sur achat de B.S
+ TVA sur services extérieurs+ TVA déductible / opérations de banque) +**

Total TVA à récupérer = (1 141 313,00 + 4 067 354,00 + 75 933,00 + 8721,00 +
163 291,00) + 2 589 210,00.

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

Total TVA à récupérer = 5 456 612,00 DA+ 2 589 210,00.

Total TVA à récupérer = 8 045 822,00 DA.

On remarque que : la TVA collectée > TVA déductible d'où on aura une **TVA à payer**.

TVA à payer = 11 164 664,00 DA - 8 045 822,00 DA.

TVA à payer= 3 118 842,00 DA.

Donc : l'entreprise doit verser un montant de 3 118 842,00 DA à la recette des impôts.

DECLARATION FISCALE DU MOIS DE FEVRIER 2017

1 - T A P	C. A BRUT	C.A IMPOSABLE	TAUX	MONTANT A PAYER	
Affaires Imposables	61 321 910	61 321 910	1%	613 219	
Affaires exonérées		-		-	
TOTAL	61 321 910	61 321 910	1%	613 219	
2 - I.R.G					
	REVENUS IMPOSABLES		TAUX	MONTANT	
IRG/Traitements et Salaires	33 742 650		Barème	5 110 863	
IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	-		10%	-	
Retenue à la source (IMR, Rappel 05 catégories, et ...)	921 290	4	10%	492 129	
TOTAL	38 663 940			5 602 992	
3 - 1^{er} Acompte I.B.S 2017	34 245 660		30%	10 273 698	
4 - T.V.A :					
A - T.V.A COLLECTEE	C.A TOTAL	C.A EXONERE	C.A IMPOSABLE	TAUX	MONTANT T.V.A COLLECTEE
T.V.A 19%	61 321 910	2 560 520	58 761 390	19%	11 164 664

**Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise
EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)**

TOTAL	61 321 910	2 560 520	58 761 390	19%	11 164 664
TOTAL T.V.A COLLECTEE (A)					11 164 664
B - DEDUCTIONS A OPERER					MONTANT
PRECOMPTE ANTERIEUR					2 589 210
T.V.A A RECUPERER					5 456 612
REGULARISATIONS (+) (-)					-
AUTRES DEDUCTIONS					-
TOTAL DEDUCTIONS A OPERER (B)					8 045 822
T.V.A A PAYER (A) - (B)					3 118 842
T.V.A A PRECOMPTER (B) - (A)					-
5 - DROITS DE TIMBRE :					
OPERATIONS IMPOSABLES					MONTANT A PAYER
3060					31
TOTAL					31
RECAPITULATION					
1 - T A P					613 219
2 - I R G					5 602 992
3 - 1^{er} ACOMPTE I.B.S 2017					10 273 698
4 - T V A					3 118 842
5 - DROITS DE TIMBRE					31
TOTAL A PAYER (1) +(2) +(3) +(4) +(5)					19 608 782

**6- Rédaction du rapport d'audit sur la le cas pratique étudié au niveau de la section
fiscalité de l'entreprise ELECTRO-INDUSTRIES :**

L'auditeur exerce un travail lourd, qui se base sur la réalisation des objectifs bien déterminés. Il s'agit d'une étude et une analyse générale d'une part, et précise et approfondie d'autre part, et ce pour aboutir à des résultats positifs, et fiables.

Notre étude de cas sur l'audit fiscal au sein de la SPA Elnoua a permis d'établir un petit rapport dans lequel seront consignées la synthèse et les conclusions des travaux de

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

l'auditeur et quelques recommandations afin d'améliorer la situation fiscale de l'entreprise et ainsi la gestion fiscale de l'entreprise en général.

Après l'analyse des dossiers de déclarations fiscales (IBS, IRG, TVA, TAP.), nous avons constaté que l'entreprise EI respecte l'application des règles fiscales conformément aux codes des impôts Algériens (les taux et l'assiette d'imposition,etc ;

L'entreprise EI respecte la régularité des dépôts des déclarations et les délais de paiements (aucune pénalité de retard) ;

En revanche, nous avons constaté l'absence de travail de collaboration interne entre l'audit et la section fiscalité, qui peut engendrer en conséquence des difficultés au niveau de traitement des opérations à caractère fiscal et s'exposés a des risques fiscaux qui cause une mal gestion fiscale pour l'entreprise ;

aussi nous avons constaté en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfices des sociétés IBS, l'entreprise applique un taux d'IBS de 19% sur l'ensemble des production et prestation, alors que le taux d'IBS édictée par la réglementation fiscale concernant les prestation technique est de 26% et 19% et non, le taux de 19% uniquement, comme nous le avons dit déjà ces taux sont appliqués au prorata des bénéfices de chacune des activités, donc cela reflète que l'entreprise EI n'a pas respectée la bonne application des taux reliée a cette type d'impôt.

Recommandations

Ce travail a démontré l'importance d'une fonction d'audit fiscal au sein de l'entreprise et l'utilité d'une démarche spécifique suivie par l'auditeur pour identifier les risques, et déterminer les problèmes et leur gravites, ces problème peuvent influencer la gestion fiscale de l'entreprise.

A cet égard on suggère à l'entreprise :

D'accorder une plus grande importance à la fiscalité en installant une cellule d'audit fiscal, pour parer aux éventuels risques et encore saisir l'opportunité offerte par la législation fiscale en vigueur qui permet des économies d'impôts.

Pour un traitement efficace des risques fiscaux on propose plusieurs suggestions différentes :

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

- L'élaboration d'un manuel de gestion des risques fiscaux, et l'implémentation des procédures fiscales.
- L'accès à une documentation, en temps opportun, permettant de suivre l'évolution de la réglementation fiscale.
- Désigner des collaborateurs chargés de formaliser les procédures d'usage et de mettre en œuvre un système d'information qualifié qui lui permettra de collecter, traiter, stocker et diffuser l'information fiscale.

Aussi on suggère à l'entreprise de se référer à la réglementation fiscale concernant le taux d'IBS sur les prestations techniques et de réappliquée sur ses dernières le taux de 26% et 19% édictée par la réglementation fiscale (article 150 du CIDTA) afin d'éviter toutes pénalités sur ce type d'impôt.

Appréciation de la gestion fiscale de l'entreprise EI :

De ce qui précède, nous pouvons conclure que l'entreprise EI respecte les règles fiscales, et elle est moins exposée aux risques fiscaux.

Cela s'exprime par :

- Les procédures de contrôle formel et approfondi et de régularisation sont respectées ;
- La gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que l'entreprise a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale.

Conclusion :

Dans le cadre de notre travail, nous avons essayé de démontrer l'importance d'une mission d'audit fiscal comme une procédure de contrôle interne spécifique à la matière fiscale (d'où il s'agit d'une évaluation du contrôle interne qui permet d'apprécier le traitement des opérations fiscales effectuées par l'entreprise et d'évaluer l'efficacité des moyens consacrés pour ce traitement par le service fiscal).

La démarche d'une mission d'audit fiscal permet d'identifier, d'évaluer et de gérer les risques fiscaux et être informé des nouvelles dispositions fiscales (loi de finance, réglementation fiscale, loi de finance complémentaire...).

Les audits touchent aujourd'hui l'ensemble des secteurs de l'entreprise dont le plus ancien est l'audit comptable et financier, le domaine fiscal est l'un de ces secteurs qui

Chapitre IV : Les travaux de l'audit fiscal au sein de l'entreprise (cas entreprise EPE/ELECTRO-INDUSTRIES/SPA AZAZGA TIZI-OUZOU)

constitue une notion étendue devant être appréhendé et contrôlé pour une meilleure efficacité de l'entreprise.

En effet, les changements nombreux et rapides en matière fiscale qu'ils soient d'ordre économiques ou juridiques imposent à l'entreprise une réelle capacité d'adaptation et une vigilance accrue au niveau du suivi du paramètre fiscal afin de minimiser le risque fiscal qui menace en permanence sa pérennité, voir même sa survie.

L'audit constitue d'une part donc un recours privilégié de prévision, prévention et réduction du risque fiscal d'une part et gestion de la fiscalité au mieux pour servir les intérêts de l'entreprise dans le respect fiscal de la légalité, la conformité et la sincérité l'image fidèle des états financiers de l'entreprise. D'autre part, il permet l'application de la réglementation fiscale.

L'aspect fiscal de l'entreprise est devenu l'une des préoccupations capitale de tout dirigeant, et ce dans le but de se prémunir contre les effets négatifs liés à la multiplicité et à la complexité des textes fiscaux.

Les entreprises doivent recourir à la recherche d'un moyen qui permet d'éviter tout risque et c'est ainsi qu'apparaît l'importance de l'audit fiscal.

Notre étude a montré l'importance de la fonction d'audit fiscal au sein d'une entreprise et le besoin de la mise en œuvre d'un service qui s'occupe des questions fiscales afin d'améliorer les procédures de gestion de l'information fiscale.

Conclusion générale

Conclusion

La fiscalité d'entreprise est une question majeure au sein d'une entreprise, notamment pour le dirigeant, étant donné qu'il existe un nombre important de taxes et d'impôts qui intéressent les entreprises

En effet, de toute évidence, l'entreprise encourt toujours un risque fiscal, du fait que la majorité des décisions prises par l'entreprise peuvent être concernées par l'impôt, et que les textes fiscaux sont multiples et d'évolution continue. Il en est de même du droit de l'administration fiscale à la prescription quadriennale qui peut exposer l'entreprise au risque de contrôle fiscal, et qui peut mettre en évidence certaines irrégularités. Les conséquences financières devant une telle intervention peuvent être lourdes pour l'entreprise, C'est ce qui pousse l'entreprise à recourir à un audit fiscal.

A travers notre étude nous avons bien ou confirmé les hypothèses de recherche que nous avons proposé et par lesquelles nous avons constaté que :

L'audit fiscal est un outil pour se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales de l'entreprise et son fonctionnement (hypothèse 01). C'est un examen critique de la situation et la conjoncture fiscale de l'entreprise afin de formuler une appréciation, et on repère ainsi deux (02) principes fondamentaux régissant cet examen à savoir la régularité et l'efficacité.

L'auditeur fiscal a donc pour mission de procéder à la vérification des comptes fiscaux de l'entreprise pour pouvoir détecter les risques latents, afin d'éviter à l'entreprise de supporter les charges dues au non-respect des dispositions réglementaires en vigueur.(hypothèse 02).

Dans le cadre de la gestion d'une entreprise ; l'audit fiscal permet d'établir un diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de proposer des solutions propres à diminuer les charges fiscales, et par extension le risque fiscal (hypothèse 03). Ce travail sera effectué sous forme d'une mission d'audit.

Conclusion générale

D'après notre étude que nous avons effectué au sein de l'entreprise « E-I » où on s'est basé sur le déroulement d'une mission d'audit fiscal au sein de celle-ci, nous avons constaté que l'entreprise EI respecte les règles fiscales, et elle est moins exposée aux risques fiscaux.

Ce travail a démontré l'importance d'une fonction d'audit fiscal au sein de l'entreprise et la démarche spécifique suivie par l'auditeur qui lui permet d'une part, la détections des zones de risque dans lesquelles l'entreprise est susceptible de commettre des erreurs volontaires ou/et involontaires, et les identifier et déterminer les problèmes et leur gravité, ces problèmes qui peuvent influencés sur la gestion fiscale de l'entreprise, d'autre part aider l'entreprise à mieux gérer ces risques afin de lui éviter d'engendrer des conséquences néfastes à l'encontre de cette dernière.

La démarche d'une mission d'audit fiscal permet d'identifier, d'évaluer et de gérer les risques fiscaux donc l'auditeur devra être à la disposition des nouvelles exigences fiscales (la loi de finance, la réglementation fiscale, loi de finance complémentaire...).

Enfin, l'audit fiscal est indispensable dans la gestion des risques fiscaux, dans le sens où il veille à assurer le respect des règles fiscales en vigueur et proposer d'éventuelles solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante, c'est ce que nous avons constaté à partir de la mission d'audit fiscal que nous avons effectué au sein de l'entreprise E-I, ce qui valide nos hypothèses.

Références bibliographiques du mémoire

Ouvrages

- Benot pigé, audit et contrôle interne, Edition mémento, 2003.
- Bertin Elisabeth, audit interne : enjeux et pratique, Edition d'organisation, 2007.
- Martiel Chadefaux, l'audit fiscal, Edition Litec, 2001.
- F.Costa et A.Mikol, vingt ans d'audit, de la récusions des comptes aux activités, 1999.
- Gerad et Jean Pierre, audit & commissaires aux comptes, Edition gulino, sept 2007.
- Hammadou .I ; Tessa .A, fiscalité de l'entreprise, Alger : Edition pages bleues.
- Hamzaoui, gestion des risques de l'entreprise et contrôle interne, Edition d'organisation, 2008.
- Henri Bouquin, contrôle de gestion, Edition PUF, Paris, 1988.
- Henri Mahé, dictionnaire de gestion, Edition Economica, Paris, 1998.
- Hongceng Cao, Xiaohuixu, Guojieao, study, The Tax Planning of Entreprise Income Tax, International Journal of Business and Management, May, 2009.
- IFACI-IAS, les mots de l'audit, Edition liaisons, 2000.
- Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7eme Edition.
- Jacques Duhén, Michel Jemmes, Audit et gestion fiscale de l'entreprise, ED. EFE, 1996.
- Lacroque et Alepin, 2008 ; Rossignol, 2002.
- Livre Recueil fiscal rédigé par René Huot, Editions RH Ltée Ste-Julie, (Québec) J3E 1X5.)
- M.Chdefaux, l'audit fiscal, Edition Litec, 1987.
- M.H.Pinard-Fabro, audit fiscal, Edition Francis Lefebvre, 2008.
- Martial Chadefaux, l'audit fiscal, Edition Litec, Bordeaux, 1987.
- Mohammed Lahyani, l'audit fiscal, Edition cabinet audit et analyse, Marseille, 2000.
- Mohamed Lahyani, L'audit fiscal Guide de contrôle, 2011, Edition Audit &Analyse.
- Martiel Artiel Chadefaux, l'audit fiscal, Edition LITEC, 1987.
- Paris et Aubin, 2002; Zeghal et Agili, 2005 ; Le Ray, 2006
- P.Bougon et M.Vallee, Audit et gestion fiscale, Editions Clef.ATD, 1986.
- P.Schick, mémento d'audit interne, Edition Dunod, paris, 2007.
- P.Beltrame, « l'impôt », Edition MA, 1987 ;
- R.Yaich, théorie et principe fiscaux, les Edition, 2004.
- R.YAICH R. (2004) « *Théorie et Principes fiscaux* », Les Editions Raouf Yaich, Sfax.
- R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007.
- R.Khelassi, précis d'audit fiscal de l'entreprise, Edition. Berti, Alger, 2013.

Guides et références juridiques

- Finance, Code des impôts directs et taxes assimilées. Alger: Ministère des finances, 2012.
- Finance, (2017). Codes de la taxe sur le chiffre d'affaires. Alger: Ministère des finances
- Finances, (2012, 2013, 2014,2015, 2016, 2017, 2018). Guide de TVA. Alger: Alger édition.
- Finances, (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018). Guide des déclarations. Alger: Alger éditions.
- Finances, (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018). Guides fiscaux. Alger: Alger édition.
- Finances, (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2018). Système fiscale algérien. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2014). Circulaires relative au rejet de comptabilité et notes d'application faisant référence au texte de loi du 24/02/2014. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2017). Code des procédures fiscales. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2017). Loi des finances 2017. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2018). Code des impôts et taxes assimilées. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2018). Code des procédures fiscales. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2018). Droits de timbre. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2018). Loi des finances 2018. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2019). Code des impôts et taxes assimilées. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2019). Code des procédures fiscales. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2019). Droits de timbre. Alger: Ministère des finances.
- Finances, (2019). Loi des finances 2019. 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).
- JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 79, 22 Rabie Ethani 1440 /30 décembre 2018.
- Les articles 6 de la loi de finances complémentaire 2008, 14 de la loi de finances 2009, 11 de la loi de finances 2011 et 67 de la loi de finances 2017.

Sites internet

<https://www.theses.fr/2013BESA0002.pdf>. Consulté le 19/08/2019.

WWW.mawarid/document-3265.html.

Résumé

Notre thème porte sur l'audit fiscal au sein d'une entreprise industrielle, cette dernière est confrontée à des risques fiscaux qui résultent d'une législation complexe et en perpétuelle évolution. En cas de non respect des obligations envers l'Etat, l'entreprise supporte des redressements et des sanctions qui impact son résultat.

C'est pour cela l'entreprise fait appel à l'audit fiscal qui peut être exercé soit par un salarié ou par une tierce personne disposant d'un cabinet spécialisé. L'audit fiscal est un outil pour se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales de l'entreprise et son fonctionnement. C'est un examen critique de la situation et la conjoncture fiscale de l'entreprise afin de formuler une appréciation.

Il permet d'établir un diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de proposer des solutions propres pour diminuer les charges fiscales.

Donc l'audit fiscal a pour objet non seulement d'évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise, mais aussi de protéger l'entreprise contre un éventuel contrôle fiscal. Il lui permet de maîtriser sa situation fiscale, ainsi d'identifier les risques qui peuvent influencer sur elle. Ce travail sera effectué sous forme d'une mission d'audit fiscal.

La mise en œuvre de cette mission consiste en premier lieu de faire une prise de connaissance générale de l'entreprise auditée, ensuite évaluer le système du contrôle interne relatif aux questions fiscales de celle-ci, et comme une dernière étape l'auditeur va élaborer un rapport de recommandation.

L'audit fiscal se présente comme un aide à la décision de gestion, soit en fournissant des informations sur l'existence et l'ampleur d'un risque, soit en portant un jugement sur l'opportunité des décisions fiscales passées ou envisagées.

Notre étude a montrée l'importance de la fonction d'audit fiscal au sein d'une entreprise et le besoin de la mise en œuvre d'un service qui s'occupe des questions fiscales.

Mots clés :

Fiscalité, Audit fiscal, Auditeur fiscal, Démarche d'audit fiscal, Gestion du risque, Impôts (TVA, IBS, IRG, TAP ...)

Abstract

Our theme relates to the tax audit within an industrial company, which is confronted with tax risks resulting from complex and constantly evolving legislation. In the event of non-compliance with obligations to the State, the company bears adjustments and sanctions that impact its results.

This is why the company uses a tax audit which can be carried out either by an employee or by a third party with a specialized firm. The tax audit is a tool for deciding on all the tax structures of the company and its operation. It is a critical examination of the situation and the tax environment of the company in order to formulate an assessment.

It makes it possible to establish a diagnosis of the company's tax obligations and to propose specific solutions to reduce tax charges.

So the purpose of the tax audit is not only to assess the strengths and weaknesses of the company, but also to protect the company against a possible tax audit. It allows her to control her tax situation, thus identifying the risks that may influence her. This work will be carried out in the form of a tax audit assignment.

The implementation of this mission consists first of making a general acquaintance with the audited company, then evaluating the internal control system relating to the tax matters of this one, and as a last step the auditor will develop a recommendation report.

The tax audit is presented as an aid to management decisions, either by providing information on the existence and extent of a risk, or by passing judgment on the advisability of past or planned tax decisions.

Our study has shown the importance of the tax audit function in a company and the need for the implementation of a service that deals with tax matters.

Keywords

Taxation, Tax audit, Tax auditor, Tax audit process, Risk management, Taxes (VAT, IBS, IRG, TAP ...)