

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE
LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE**



UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI OUZOU

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, DE
GESTION ET DES SCIENCES COMMERCIALES
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION**



MEMOIRE

De fin de cycle en vue de l'Obtention du Diplôme de Master
en science de gestion
Option : Finance d'entreprise

Sujet :

L'audit fiscal au sein des entreprises

Cas : SARL TIZI

Dirigé par :

**Encadreur : Mme. Oukaci Dahbia
Co. Encadreur: Mr. Gaouaoui Amar**

Réalisé par :

**Mr. MENAAM Moussa
Mr. MEZDAD Idir**

Membres du jury:

**Président : Mr. CHENAN Arezki
Rapporteurs : Mme. OUKACI Dahbia
Mr. GAOUAOUI Amar
Examineur : Mme KOUDACHE Linda**

Promotion 2017

Introduction générale

Face à la mondialisation, chaque pays doit suivre les tendances et les évolutions apportées par celle-ci. Pour pouvoir subsister et être performant, chaque Etat doit avoir ses propres ressources. L'Etat a deux sources de financement qui sont souvent dénommées comme étant des instruments. Il y a les instruments de financement externes qui englobent les dettes extérieures, et les instruments de financements internes qui incluent l'épargne des particuliers et des entreprises, et la fiscalité. Cette dernière englobe les différents impôts et taxes prélevés aux entreprises et aux particuliers. Ils sont également les acteurs majeurs de la politique économique d'un pays. L'impôt par définition est un prélèvement pécuniaire sur les revenus des personnes physiques et morales. Il permet de couvrir les dépenses publiques et d'assurer une certaine redistribution de la richesse.

Souvent subie et vécue comme source de risque, la fiscalité a été pendant de nombreuses années considérée comme une dimension complexe et couteuse pour les entreprises. Peu à peu, cette perception de la fiscalité a évolué et ce dans le sens d'une attention portée aux questions touchant la sécurité juridique des opérations de l'entreprise. En effet, la réglementation fiscale algérienne s'est caractérisée ces dernières années par une dynamique remarquable. La réforme de 1991 qui consiste à la refonte de l'ancien système fiscal caractérisé par sa complexité et sa lourdeur, a été faite en vue de mettre le régime au niveau des mutations économiques.

Le nouveau système caractérisé par la simplification et l'allégement de la charge fiscale, a remédié à quelques insuffisances de l'ancien système et a attribué à la fiscalité sa fonction primordiale qui est la régulation de l'économie nationale. Dans ce contexte, il était nécessaire pour l'administration fiscale de franchir certains pas et d'ajouter de nouveaux textes quand le besoin se faisait ressentir ; c'est ce qui a été institué par la loi de finances pour 1991 dans le cadre de la réforme fiscale et a introduit ainsi les impôts suivants :

-IRG : Impôts sur le revenu global.

-IBS : Impôts sur le bénéfice des sociétés.

-TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

Le domaine fiscal est l'une des fonctions qui constitue une notion étendue qui doit être appréhendée et contrôlée pour une meilleure efficacité de l'entreprise. Ainsi, l'audit fiscal paraît comme étant la formule qui répond au mieux aux préoccupations de l'entreprise.

Problématique de la recherche

Le système fiscal algérien se caractérise également 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 la déclaration spontanée de l'impôt dans les délais impartis et le respect des autres obligations prescrites par la législation fiscale. Ce caractère obligatoire de la déclaration est accompagné par un droit de contrôle dévolu à l'administration fiscale.

Le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale, l'expose à des sanctions en cas de contrôle et qui entraînent au gonflement de ses charges. Il y'a un risque fiscal, risque d'autant plus important que la législation est à la fois complexe et mouvante. Ce poids fiscal a des incidences directes sur le rendement de l'entreprise au même titre que les autres postes de charge dont il faut maîtriser le volume. Le non respect, volontaire ou non des règles fiscales peut entraîner des sanctions très coûteuses pour l'entreprise. C'est la notion de risque de sanction qui peut être le résultat soit d'une fraude fiscale ou d'une évasion fiscale.

Mais le risque fiscal ne se limite pas seulement aux non respects volontaires ou non des règles fiscales mais il résulte également des options fiscales offertes par la loi et qui aurait permis à l'entreprise si cette dernière avait pris la bonne décision de pouvoir réaliser des économies d'impôt, c'est-à-dire faire en sorte de payer moins d'impôts sans enfreindre la loi fiscale.

En résumé, le risque fiscal auquel les entreprises sont confrontées englobe deux acceptions : La première, classique, correspond au non-respect, volontaire ou non des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi problématique, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important.

L'importance croissante de la fiscalité dans la vie et dans l'activité de l'entreprise, les dispositions complexes et en perpétuelles évolutions et l'importance des risques encourus par un non-respect de ses règles exigent une vigilance particulière de la part de l'entreprise.

Pour toutes ces considérations, la prévention des risques fiscaux suppose la mise en place 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.

En effet, l'entreprise fait appel à des personnes compétentes ayant la lourde charge de procéder à un examen approfondi afin de détecter les risques fiscaux auxquels elle est confrontée et d'améliorer leur gestion. L'audit fiscal est considéré comme une mission ayant pour objet non seulement d'évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière de fiscalité, mais aussi de la protéger contre un éventuel contrôle fiscal.

Afin de réaliser notre travail de recherche et de connaître l'aspect théorique et pratique de notre thème intitulé « L'audit fiscal des entreprises », nous avons jugé utile de poser notre question centrale qui est la suivante :

Quel est le rôle et l'objectif de l'audit fiscal au sein des entreprises ?

Afin de répondre à cette problématique, nous avons jugé utile de répondre aux questions suivantes :

- Comment l'audit fiscal procède à la vérification des comptes fiscaux ?
- Quelle est sa démarche ?
- L'audit fiscal se limite-il seulement à l'examen de la fiscalité de l'entreprise ?
- Comment prévenir les risques fiscaux ?
- Comment réaliser des économies d'impôt ?

Intérêt du thème

Nous avons opté pour ce thème car il correspond à notre spécialité. En effet, l'entreprise doit prendre des décisions qui affectent sa santé financière, et ces décisions ne peuvent se faire sans tenir compte de la fiscalité.

L'objectif principal de ce mémoire est d'essayer d'apprécier la gestion fiscale d'une entreprise afin de déceler ses points forts et ses points faibles.

Méthodologie de recherche

Tout au long de ce travail, nous avons recouru à des méthodes de recherche qui nous ont été d'une grande utilité :

-La technique de la documentation nous a permis de collecter des informations relatives à notre thème. Cette technique passe par la documentation des ouvrages disponibles à la bibliothèque. Mais également par la documentation des codes de la législation fiscale ainsi que quelques sites internet.

-La technique d'interview nous a permis d'apprendre davantage sur notre thème grâce aux différentes questions que nous avons posées aux professionnels mais également aux professeurs.

Plan du travail

Ce travail sera scindé en trois chapitres.

Le premier chapitre tentera d'expliquer les notions de bases en matière d'impôt en le comparant avec les autres contributions pécuniaires telles que la taxe et la redevance. Par la suite, nous présenterons les différentes catégories d'impôts auxquelles les entreprises sont soumises en précisant notamment leurs champs d'application, leurs bases imposables, etc.

Au deuxième chapitre, nous essaierons d'expliquer les notions de base de l'audit et en particulier l'audit fiscal tout en essayant d'expliquer la notion de risque fiscal.

Et enfin, le troisième et dernier chapitre sera consacré au cas pratique qui s'est déroulé au sein d'un cabinet. Ce chapitre se résume à la présentation de la démarche de l'audit fiscal.

*Chapitre I : Aperçu
général sur la fiscalité
des entreprises
algériennes*

Chapitre I : Aperçu général sur la fiscalité des entreprises algériennes

Introduction

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 de 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.

Section 1 : Notions de base en matière de l'impôt

L'impôt constitue pour l'Etat une des principales sources de financement. Mais il n'est pas la seule contribution pécuniaire que le contribuable doit verser. Il existe également d'autres formes de prélèvement dont certains sont obligatoires au même titre que l'impôt. Il est important à ce que le contribuable sache les distinguer.

1-1- Définitions et caractéristiques de l'impôt

1-1-1- Définitions

« Les impôts sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leurs capacités contributives et sans contreparties déterminées, en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique¹ »

L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques.

¹ Emmanuel DISLE, Daniel FREISS et Jacques SARAF, Gestion fiscale, Editions DUNOD, Paris, 2002, p 02.

Mais il faut observer que l'impôt ne couvre pas toutes les dépenses publiques, puisque certaines de ces dépenses ne sont pas couvertes par des recettes fiscales (ce qui est le cas des dépenses sociales financées, elles aussi par des prélèvements obligatoires mais non fiscaux).

1-1-2 - Caractéristiques de l'impôt

L'impôt a plusieurs caractéristiques :

- **L'impôt consiste en une prestation en argent et non en nature :** Avant le développement des relations monétaires, les impôts étaient payés en nature ; le contribuable est tenu de céder une partie de ses récoltes au roi ou à l'église. Le revenu fiscal de l'époque peut être des céréales, des légumes, du bétail ou autre produit. Avec l'introduction des relations marchandes monétaires, ce revenu dans les sociétés monétarisées est un prélèvement en flux monétaire.
- **L'impôt est obligatoire :** Ce caractère est lié à la légitimité de la puissance publique et au principe du consentement à l'impôt. Les contribuables sont tenus à l'obligation de s'acquitter de l'impôt sous peine des sanctions prévues en cas de retard, dissimulation ou fraude fiscale².
- **L'impôt est une contribution pécuniaire sans contrepartie directe :** La contrepartie n'est pas immédiate ; elle est indirecte, elle exprime une solidarité des contribuables avec le reste de la population.

1-2 - Classifications de l'impôt

1-2-1 - Classification impôts directs/impôts indirects

D'un point de vue administratif, il existe deux grands types d'impôts :

- Les impôts directs, qui sont acquittés directement par les contribuables à l'administration fiscale³. Ce sont des impôts qui touchent directement la propriété, la profession et le revenu du contribuable. On citera par exemple l'impôt sur le revenu global (IRG), l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), etc.

²E. DISLE, J. SARAF, J. ROSSIGNOL et N. GONTHIER-BESACIER, Droit fiscal manuel et application, Editions DUNOD, Paris, 2015, p 02.

³ Frédéric PARRAT, Fiscalité Pratique, éditions VUIBERT, Paris, 2004, P 08.

- Les impôts indirects, qui sont acquittés par les contribuables mais par l'intermédiaire d'un tiers collecteur⁴ (généralement inconnu du fisc). Ce sont des impôts de consommation. C'est le cas de la taxe sur la valeur ajoutée.

1-2-2 - Distinction entre impôts réels et impôts personnels

- L'impôt réel taxe la matière imposable sans tenir compte de la situation personnelle du contribuable. Exemple : Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Taxe foncière (TF), Taxe sur l'activité professionnelle (TAP), etc.
- L'impôt personnel taxe le revenu ou le capital du contribuable en tenant compte de sa situation économique, financière et sociale. Exemple : Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS), Impôts sur le revenu global (IRG), etc.

1-2-3 - Classification fondée sur les conditions d'établissement de l'impôt

Cette classification se base sur le lien existant entre la base imposable et le taux d'imposition, il existe deux types d'impôt dans cette classification :

-L'impôt proportionnel est un impôt dont le taux de prélèvement demeure le même quel que soit le montant de la base imposable. Exemple : TAP, IBS, etc.

-L'impôt est progressif dans le cas où le taux suit l'augmentation de la base imposable. Exemple : L'impôt sur le revenu global dont le taux monte au fur et à mesure que le revenu taxé devient plus élevé.

1-2-4 - Classification économique

Cette classification est fondée sur la distinction entre :

- L'origine de la richesse qui se traduit :
 - soit par la possession ou par transmission d'un capital ou d'un patrimoine ;
 - soit par la perception d'un revenu lié au travail ou à la propriété ;
- Ses emplois, par la dépense du revenu, ou encore la vente du capital lui-même.

Elle permet de définir l'élément économique sur lequel la contribution est assise, ce qui revient à préciser la matière imposable⁵.

⁴ Idem, P 08.

⁵ E. DISLE, J. SARAF, J. ROSSIGNOL et N. GONTHIER-BESACIER, Op. Cit, p 03.

1-2-4-1 - L'imposition du revenu

Le revenu est constitué par le total des sommes perçues par un individu pendant une année. Il provient soit du travail (salaires par exemple), soit du capital (revenus fonciers, par exemple). Il peut également être mixte (bénéfices réalisés par l'exploitant d'une entreprise individuelle, par exemple).

1-2-4-2 - L'imposition de la dépense (impôt sur la consommation)

Cette forme d'imposition frappe le revenu au niveau de son utilisation. Il s'agit essentiellement de la TVA qui est un impôt de consommation et qui est supporté par le consommateur final (redevable réel) ; le commerçant quand à lui (redevable légal) ne fait que collecter l'impôt pour le compte du trésor.

1-2-4-3 - L'imposition du capital

Il s'agit d'un impôt qui frappe l'ensemble des biens possédés par le contribuable. Ce type d'imposition peut avoir comme base soit le capital lui-même (impôt sur le patrimoine, par exemple) soit le revenu de ce capital (taxe foncière, par exemple).

1-2-5 - Distinction entre impôt général et impôt spécial

Le critère de distinction repose ici sur le fait que dans :

L'impôt général, il est question d'atteindre une situation économique dans son ensemble ou une valeur globale.

L'impôt spécial quand à lui cherche à frapper un seul élément de l'activité exercée par le contribuable ou un seul élément de son revenu. L'impôt spécial atteint une seule catégorie de revenu. Il est alors considéré comme un impôt analytique puisqu'il vise chaque élément par contre l'impôt général est dit synthétique dans la mesure où il frappe l'ensemble des revenus du contribuable.

1-3 - Distinction entre l'impôt et les autres contributions pécuniaires

1-3-1 - Distinction entre impôt et taxe

L'impôt est un prélèvement d'ordre général et obligatoire qui n'est pas affecté à la couverture d'une dépense publique particulière. Au contraire, la taxe est un prélèvement

effectué pour un service rendu, sans qu'il y ait obligatoirement équivalence entre le montant de la taxe et du coût réel du service rendu, c'est-à-dire que son montant n'est pas proportionnel au service rendu. Par exemple, la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères est une taxe, par conséquent tout le monde doit la payer, même si ils ne bénéficient pas du service. De plus, le montant de cette taxe sera toujours le même, peu importe l'importance des déchets. Au contraire la TVA ne constitue pas une taxe, c'est un impôt puisque non perçu en raison d'un fonctionnement d'un service public.

1-3-2 - Distinction entre impôt et redevance

Une redevance est réclamée en contrepartie d'un service public rendu et généralement à un niveau proportionnel au montant de ce service (c'est le cas de la redevance audiovisuelle ou des redevances pour l'enlèvement des résidus ménagers, par exemple)⁶.

1-4 - Les étapes d'établissement de l'impôt

Pour établir l'impôt, il est nécessaire de prendre en compte plusieurs critères qui sont les suivants :

1-4-1 - Champ d'application

Il consiste à définir pour chaque impôt : Les opérations imposables, les personnes imposables et les règles de territorialité.

1-4-2 - L'assiette de l'impôt

Elle représente la base d'imposition sur laquelle l'impôt doit être calculé. Par exemple, pour le calcul de l'IBS, l'assiette est le bénéfice fiscal et, en matière de TVA, c'est le prix de vente HT qui constitue l'assiette⁷.

1-4-3 - Le fait générateur

Il s'agit de l'événement par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires à l'exigibilité de l'impôt et qui fait naître l'obligation fiscale⁸.

⁶ Idem, p 02.

⁷ F. PARRAT, Op. cit, p 09.

⁸ E. DISLE, J. SARAF, J. ROSSIGNOL et N. GONTHIER-BESACIER, Op. cit, p 07.

1-4-4 - Le calcul de l'impôt

Il s'agit de liquider l'impôt, c'est-à-dire de calculer le montant exigible une fois que la base imposable a été définie et évaluée. En pratique, il s'agit le plus souvent d'appliquer un barème (comme pour l'IRG) ou encore d'utiliser un taux (comme pour la TVA).

1-4-5 - Le recouvrement de l'impôt

Il consiste à définir la manière de prélever l'impôt. En outre, il représente la façon dont l'impôt sera payé. Le recouvrement peut se faire :

- Après appel du montant par l'administration concernée. Le contribuable reçoit alors un extrait du « rôle » d'imposition ou un avertissement à payer qui émane du service des impôts chargés du recouvrement, avec la date limite de paiement. Cette procédure concerne surtout l'impôt sur le revenu et les impôts locaux ;
- Soit spontanément. Dans ce cas, le contribuable adresse lui-même et sans recevoir de demande de l'administration, l'impôt dont il est redevable. Ce mode de recouvrement est fréquent lorsque le contribuable effectue également la liquidation de l'impôt. C'est le cas de l'IBS et de la TVA ;
- Le prélèvement peut également se faire par retenue à la source. Dans ce cas, le montant à prélever se fera par l'administration (ou une personne agissant pour son compte) au moment où le contribuable perçoit son revenu.

Section 2 : Les différentes catégories d'impôt

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.

2-1 - L'application des impôts sur les bénéfices et les revenus

Cette sous-section regroupe l'IBS et l'IRG.

2-1-1 - L'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS)

L'IBS a été créée en 1920 aux Etats-Unis et en Allemagne, puis s'est progressivement répandue dans tous les pays européens⁹. En Algérie, l'IBS a été introduit en 1992.

2-1-1-1 - Caractéristiques de l'IBS

- C'est un impôt direct car il frappe directement le bénéfice de l'entreprise ;
- C'est un impôt proportionnel ;
- C'est un impôt qui est calculé une fois par année ;
- C'est un impôt dont seules les personnes morales sont assujetties ;
- C'est un impôt qui revient 100% au budget de l'Etat ;

2-1-1-2 - Champ d'application

Les sociétés qui sont obligatoirement soumises à l'IBS doivent être soit :

- Des sociétés par action (SPA) ;
- Des sociétés en commandité par action ;
- Des sociétés à responsabilité limitée (SARL, EURL) ;
- Les entreprises publiques économiques (EPE) ;
- Les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) ;

Les sociétés ci-dessus citées sont éligibles au régime du réel et soumises en l'occurrence à l'IBS lorsque le CA réalisé au titre d'une année d'exercice est égal ou supérieur à trente millions de dinars¹⁰.

Les sociétés imposables par option sont :

- Les SNC ;
- Les sociétés en commandites simple ;
- Les sociétés en participation ;
- Les sociétés civiles ;
- Les sociétés dont le CA est inférieur à 30.000.000 DA mais qui ont opté pour le régime réel.

⁹ F. PARRAT, OP. CIT, p 227.

¹⁰ www.mfdgi.gov.dz.

La demande d'option doit être annexée à la déclaration de l'IBS. Elle est irrévocable pendant 3 ans.¹¹

2-1-1-3 - Exonération

L'exonération à l'IBS peut être temporaire ou permanente.

A - Exonération permanente

Sont exonérés de l'IBS :

- Des sociétés qui exportent des biens et services à l'exception des transports terrestres, maritimes, aériens, les assurances et les banques ;
- Des sociétés qui fabriquent le lait cru ;
- Coopérative agricoles ;
- Caisse de mutualité agricole ;
- Les sociétés relevant d'association de personnes handicapées ;
- Les organismes de placement collectif en valeur mobilière (OPCVM) constitués et agréés dans les formes et conditions prévues par la législation et la réglementation en vigueur¹² ;

B - Exonération temporaire

Sont concernés par l'exonération temporaire :

- Les entreprises créées dans le cadre du dispositif ANSEJ, CNAC, ANGEM et ANDI qui bénéficient d'une exonération de 3 ans. Dans les communes à promouvoir, l'exonération passe à 6 ans. Tandis que dans le sud, l'exonération passe à 10 ans ;
- Les complexes touristiques bénéficient d'une exonération de 10 ans en matière d'IBS ;
- Les agences de tourisme et de voyage sont exonérées de l'IBS pendant 3 ans à compter du début d'activité ;
- Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissement éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « Fond national de soutien au micro-crédit » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chômage », bénéficient d'une exonération totale de l'impôt sur les bénéfices des sociétés pendant une période de 3 années, à compter de la date de mise en exploitation. Si les activités sont exercées

¹¹ www.mfdgi.gov.dz

¹² Article 136 du code des impôts directs et taxes assimilées.

dans une zone à promouvoir, la période d'exonération est portée à 6 années et ce à partir de la date de mise en exploitation. Cette exonération peut se prolonger de 2 ans lorsqu'au moins trois employés sont recrutés à durée indéterminée¹³ ;

- Les sociétés de capital risque bénéficient d'une exonération de 5 ans à partir du début de leur activité ;

2-1-1-4 - Base imposable

Toute sociétés quel que soit leur forme, calculent le bénéfice comptable qui est le résultat de la différence entre l'ensemble des produits diminués de l'ensemble des charges que l'entreprise a supportées.

$$\text{BC} = \sum \text{Produits} - \sum \text{Charges}$$

Cependant, certaines dispositions fiscales viennent déroger à cette règle, il s'ensuit qu'en fait, le bénéfice fiscal n'est que rarement égal au résultat comptable¹⁴. Ce qui signifie que le bénéfice fiscal représenté comme étant la base d'imposition de l'IBS est égal au bénéfice comptable, augmenté des réintégrations de charges non déductibles sur le plan fiscal et diminué des produits non imposables.

$$\text{BF} = \text{BC} + \sum \text{réintégrations} - \sum \text{Dédutions}$$

Pour que les charges soient déductibles, il faut qu'elles remplissent les conditions suivantes :

- Les charges doivent concerner l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ;
- Elles doivent correspondre à une charge effective et être appuyées de justifications suffisantes ;
- Elles doivent traduire une diminution de l'actif net ;
- Elles doivent être engagées dans le cadre de la gestion normale de l'entreprise ou de son intérêt.

Les charges qui sont déductibles sans aucune limitation :

- Les salaires et cotisations sociales ;
- Les impôts et taxes tels que la TAP, la TVA non récupérable, TF, etc ;
- Les charges relatives à l'entretien et la réparation d'actifs ;

¹³ Article 138 du code des impôts directs et taxes assimilées.

¹⁴ M. HAMMAM, Comptabilité générale, éditions LE SAVOIR, Tizi-Ouzou, p 426.

- Les frais de la formation ;
- Les dotations aux amortissements ;
- Les provisions ;
- Les agios bancaires ;
- Les consommations.

Toutefois, il existe des charges qui sont déductibles mais plafonnées :

- Les dons au profit d'une association caritative sont plafonnés à 1.000.000 DA ;
- Les cadeaux publicitaires sont déductibles jusqu'à 500 DA ;
- Les déficits sont valables jusqu'à 4 ans ;
- Les frais de sponsoring sont limités à 10% du CA sans dépasser 30.000.000 DA ;
- Les amortissements de véhicules du tourisme sont plafonnées à 1.000.000 DA ;
- Les frais de recherche et de développement sont limités à 10% du bénéfice.

Il existe également des charges à réintégrer dans leur intégralité :

- Les pénalités légales ;
- Les taxes de formations et d'apprentissages ;
- L'IRG et l'IBS.

2-1-1-5 - Calcul de l'impôt

Le taux de l'IBS est fixé à¹⁵ :

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

2-1-1-6 - Les obligations comptables et fiscales

A - Obligations comptables

Au terme du code des impôts, la comptabilité doit être tenue conformément aux lois et règlements en vigueur. Les principales obligations fixées par ces textes sont les suivants :

¹⁵ Article 150 du code des impôts directs et taxes assimilées.

- Tenue d'un livre journal qui enregistre au jour le jour toute les opérations de l'entreprise ;
- Tenue d'un livre d'inventaire qui permet à l'entreprise de recenser les différents éléments de l'actif et passif en valeur et quantité afin d'établir son bilan comptable ;

Le livre journal et le livre d'inventaire sont tenus chronologiquement sans blanc, ni altération d'aucune sorte, ni transport en marge. Ils sont cotés et paraphés par un juge du tribunal dans la forme ordinaire¹⁶. Les livres et documents doivent être conservés pendant une durée de 10 ans.

B - Obligations fiscales

Les entreprises doivent :

- 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 précédent¹⁷. En cas de rectification, elle doit être souscrite au plus tard le 21 juillet.
- Paiement des acomptes provisionnels qui représentent chacun 30% de l'IBS, ils sont au nombre de trois.
- Déclaration d'existence dans un délai de trente jours.

2-1-2 - L'impôt sur le revenu global (IRG)

Depuis 1992, à l'instar de la TVA et l'IBS, un nouveau système d'imposition des revenus accumulés par des personnes physiques est mis en œuvre. Ce système est appelé IRG.

2-1-2-1 - Caractéristiques

L'IRG a plusieurs caractéristiques :

- L'IRG est un impôt direct.
- L'IRG se calcule sur le revenu et le bénéfice réalisé par le contribuable

¹⁶ M. HAMMAM, OP. CIT, p 430.

¹⁷ Article 151 du code des impôts directs et taxes assimilées.

- Il constitue un impôt global car il regroupe six revenus catégoriels : le bénéfice professionnel, le revenu foncier, le revenu de capitaux mobiliers, les traitements salaires, le revenu agricole et les plus values de cession particulière.
- Il est également un impôt progressif : Le barème d'imposition prend en compte l'importance du revenu réalisé.
- L'IRG est établi et payé au lieu du domicile du contribuable.

2-1-2-2 - Champ d'application

Il frappe l'ensemble des revenus perçus par les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en Algérie et ne concerne que les revenus de source Algérienne lorsqu'il s'agit de personne n'ayant pas leur domicile fiscal en Algérie¹⁸.

2-1-2-3 - Taux d'imposition

L'IRG est un impôt progressif, ce qui veut dire que le taux appliqué sur la base imposable dépend du montant de ce dernier.

Tableau N°01 : Barème progressif annuel de l'IRG

Fraction du revenu imposable	Taux
N'excedant pas 120.000 DA	0%
120.001 à 360.000 DA	20%
360.001 à 1.440.000 DA	30%
Supérieur à 1.440.000 DA	35%

Source : Article 104 du code des impôts directs et taxes assimilées.

2-1-2-4 - Exonération

Sont exonérés de l'IRG¹⁹ :

- Les personnes dont le revenu net global annuel est inférieur ou égal au seuil d'imposition prévu au barème de l'IRG ;
- Les ambassadeurs et agents diplomatiques, les consuls et agents consulaires de nationalité étrangères lorsque les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires en Algérie.

¹⁸ R. KHELASSI, précis d'audit fiscal de l'entreprise, éditions BERTI, Alger, 2013, p 14.

¹⁹ Article 5 du code des impôts directs et taxes assimilées.

2-1-2-5 - Les différentes catégories de revenus

L'IRG englobe six catégories de revenus :

A- Le bénéfice professionnel

Le bénéfice professionnel est né avec l'introduction de la loi de finance 2015 qui a jumelé les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et les bénéfices non commerciaux (BNC) pour former le BP.

a - Champ d'application

Sont considérés comme bénéfices professionnels

- Les bénéfices réalisés par les personnes physiques qui exercent des activités commerciales, industrielles, artisanales, et les revenus dominés par leur caractère intellectuel tels que les offices et les professions libérales.
- Les bénéfices réalisés par les personnes 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.

b - Base imposable

La base imposable est la même que celle de l'IBS à savoir le bénéfice fiscal. La différence réside dans l'application des taux. Etant donné que le BP est un revenu catégoriel de l'IRG, l'impôt à payer est calculé du barème de l'IRG.

c - Exonérations

Sont exonérés de l'IRG²⁰ :

- Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements, d'activités ou de projets, éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chômage », bénéficient d'une exonération totale de l'IRG, pendant une période de trois ans, à compter de la date de sa mise en exploitation ;

²⁰ Article 13 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Lorsque ces activités sont implantées dans une zone à promouvoir dont la liste est fixée par une voie réglementaire, la période de l'exonération est portée à six années à compter de la mise en exploitation.

Cette période est prorogée de deux années lorsque les promoteurs d'investissement s'engagent à recruter au moins trois employés à durée indéterminée. Le non-respect des engagements liés au nombre d'emplois créés entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.

- Bénéficiaire de l'exonération totale de l'IRG pour une période de dix ans, les artisans traditionnels ainsi que ceux exerçant une activité d'artisanat d'art ;
- Bénéficiaire d'une exonération permanente au titre de l'IRG :
 - Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent ;
 - Les montants des recettes réalisées par les troupes théatrales ;
 - Les revenus issus des activités portant sur le lait cru, destiné à la consommation à l'état.
- Ne sont pas compris de la base de l'IRG, les sommes perçues sous forme d'honoraires, cachets de droit d'auteur et d'inventeurs au titre des œuvres littéraires scientifiques, artistiques ou cinématographiques, par les artistes, auteurs compositeurs et inventeurs.

B - Le revenu des capitaux mobiliers (RCM)

Par revenu des capitaux mobiliers, on entend les produits de nature variables, des actions ou parts sociales et revenus assimilés et les produits de placements.

a - Champ d'application

Sont concernés par le RCM :

- Les produits des actions ou parts sociales distribués généralement par des sociétés soumises à l'IBS ;
- Les bénéfices qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital de la société ;
- Les sommes mises à la disposition des associés ou actionnaires sans qu'ils proviennent du bénéfice réalisé ;
- Les prêts, avances et acomptes dont bénéficient les associés ou actionnaires.
- Intérêts arrérage et autre produit, bon de caisse nominatif ;

- Les produits de bon de caisse anonyme ;
- Interets des sommes inscrits sur le livret d'épargne ;
- Les produits réalisés par les organismes de détention collective d'actifs financiers ;
- Les rémunérations, avantages et distribution occultes ;
- Les bénéfices distribués par une société étrangère ;
- Les bénéfices distribués à une succursale non résidente mais qui est établi en Algérie.

b - Exonération

Sont exonérés de l'IRG :

- Les dividendes versés par une société cotée en bourse ;
- Les interets issus de l'emprunt national obligataire ;
- Les bénéfices mis en réserve ou incorporés au capital ;
- Le remboursement des apports ou de primes d'émission résultant d'une augmentation de capital ;
- Les sommes représentant le remboursement des associés ou actionnaires en cas de liquidation, il en va de même pour les sommes déjà supportés par l'IRG au cours de l'activité de la société ;
- Les primes de fusion sont également exonérées à l'IRG.

c - Mécanismes d'imposition des revenus distribués

Depuis l'intervention de la loi de finance 2008, les produits des actions et parts sociales sont taxés à 10% (15% auparavant). A chaque distribution, la société est tenue de retenir à la source la somme correspondante après l'application des taux. Le montant retenu constitue la quote-part IRG de l'associé ou l'actionnaire ; il est libératoire.

Dans le cas où la retenue n'est pas effectuée, la société supporte l'impôt et les pénalités dues. Les jetons de présence reçoivent le même traitement que les dividendes.

Les sociétés étrangères sont également tenues de retenir à la source l'impôt au taux de 15% libératoire.

Les bons de caisse nominatif font l'objet de prélevement de 10% retenue à la source et constitue un crédit d'impôt déductible de l'IRG ou l'IBS.

Les produits de bons de caisse anonyme sont soumis à une retenue à la source effectuée par la partie versante (banque) au taux de 50%. Cette retenue à la source revêt un caractère libératoire.

En ce qui concerne les intérêts de sommes inscrites sur les livrets épargne, ils sont prélevés comme suit :

- Tranche de revenu allant de 0 à 50.000 DA : 1% libératoire ;
- Tranche de revenu supérieure à 50.000 DA : 10% crédit d'impôt.

d - Fait générateur

L'IRG est du à partir du moment où les intérêts ont été versés ou de leur inscriptions au débit ou au crédit d'un compte.

C - Revenu foncier (RF)

Le régime fiscal des loyers d'immeubles a connu des changements importants depuis l'institution de l'IRG en 1992.

a - Champ d'application

Sont concernés par le RF²¹ :

- Les revenus provenant de la location d'immeubles ou de fractions d'immeubles bâtis, de tout locaux commerciaux ou industriels non munis de leurs matériels, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale, ainsi que ceux provenant d'un contrat de prêt à usage, sont compris, pour la détermination du revenu global servant de base à l'IRG, dans la catégorie des revenus fonciers.
- Sont également compris dans la catégorie des revenus fonciers, les revenus provenant de la location des propriétés non bâties de toute nature, y compris les terrains agricoles.

²¹ Article 42 du code des impôts directs et taxes assimilées

b - Taux d'imposition

- 7% libératoire d'impôt sont applicables aux revenus perçus pour location d'habitation à usage collectif ;
- 10% libératoire d'impôt sont applicables aux revenus perçus pour location des habitations à usage individuel ;
- 15% libératoire d'impôt sont applicables aux revenus perçus pour location de locaux à usage commerciale ou professionnel. Ce taux s'applique également aux contrats conclus avec des sociétés.

c - Base imposable

La base imposable pour les revenus fonciers représente le loyer brut.

d - Exonérations

Après la loi de finance de 2017, il ny a plus d'exonérations en matière de RF.

e - Affectation du produit

Le produit de l'IRG est réparti comme suit :

- 50% sont versés au budget de l'Etat ;
- 50% alimentent le budget de la commune.

f - Obligations

Les obligations des contribuables en matière de RF sont les suivants :

- Les propriétaires qui perçoivent des loyers doivent souscrire au plus tard le 31 janvier de l'année suivante auprès de l'inspection des impôts territorialement compétente une déclaration mentionnant les locataires et les loyers perçus ;
- Les propriétaires qui perçoivent des loyers sont tenus de verser à la recette des impôts territorialement compétente du lieu d'implantation des immeubles au plus tard le trente du mois suivant l'échéance perçue les droits dus.

D - Traitements et salaires

Pour cette catégorie de revenu, la base imposable est constituée par la différence :

- Le produit perçu ;
- Et les cotisations aux assurances sociales et à la retraite.

a - Eléments constituant le produit brut

Le produit brut est constitué des éléments suivants :

- La rémunération principale : (salaires/traitements) ;
- Les rémunérations accessoires : (indemnités - primes de rendement)
- Les avantages en nature : (nourriture, logement, chauffage, éclairage, etc.) accordés aux salariés :
 - Soit gratuitement ;
 - Soit moyennant une retenue inférieure à leur valeur.

b - Evaluation des avantages en nature

- Pour le logement, chauffage, éclairage : ils sont évalués par l'employeur d'après leur valeur réelle ;
- Pour la nourriture : la valeur à retenir ne peut être inférieure à 50 DA par repas, sauf justification probante dûment établie.

c - Exonérations

Sont exonérés de l'impôt²² :

- Les personnes de nationalité étrangère exerçant en Algérie dans le cadre d'une assistance bénévole prévue dans un accord étatique ;
- Les personnes de nationalité étrangère employées dans les magasins centraux d'approvisionnement dont le régime douanier a été créé par l'article 196 bis du code des douanes ;
- Les salaires et autres rémunérations servis dans le cadre des programmes destinés à l'emploi des jeunes dans les conditions fixées par voie réglementaires ;

²² Article 68 du code des impôts directs et taxes assimilées.

- Les travailleurs handicapés moteurs, mentaux, non voyants, sourds et muets dont les salaires ou pensions sont inférieurs à 20 000 DA, ainsi que les travailleurs retraités dont les pensions de retraite du régime général sont inférieures à ce montant ;
- Les indemnités allouées pour frais de déplacement ou de mission ;
- Les indemnités de zone géographique ;
- Les indemnités à caractère familial prévues par la législation sociale telles que notamment : salaire unique ; allocations familiales, allocations maternité, etc ;
- Les indemnités temporaires, prestations et rentes viagères servies aux victimes d'accidents du travail ou leur ayants droit ;
- Les allocations de chômage, indemnités et prestations servies sous quelques formes que ce soit par l'Etat, les collectivités et les établissements publics en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance ;
- Les rentes viagères servis en représentation de dommages intérêts en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné, pour la victime, une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie ;
- Les pensions versées à titre obligatoire à la suite d'une décision de justice ;
- L'indemnité de licenciement.

d - Charges déductibles

Sont déductibles du produit brut imposable :

- Les retenues opérées par l'employeur en vue de la constitution de pensions ou de retraites ;
- La cotisation ouvrière aux assurances sociales. Ces retenues représentent 9% du produit brut imposable.

e - Taux d'imposition

On applique un barème mensuel pour déterminer l'IRG

E - Revenus agricoles

Ce sont des revenus qui proviennent des activités exercées par des agriculteurs et éleveurs. Sont assimilés aux revenus agricoles, ceux provenant des activités suivantes : Aviculture (poulet de chair et œufs), apiculture (miels), cuniculiculture (lapins), ostréiculture (huîtres), mytiliculture (moules) et exploitation de champignonnières.

a - Exonérations

Sont exonérés de l'IRG :

- Les revenus issus des cultures de céréales, légumes secs et des dattes ;
- Les revenus issus des activités agricoles et d'élevage exercés dans les terres nouvellement mise en valeur sont exonérés pour une durée de dix ans ;
- Sont également exonérés de l'IRG, les revenus provenant des activités agricoles et d'élevages exercées dans les zones de montagne.

b - Base imposable

Pour les activités agricoles, le revenu imposable est constitué par le revenu net après d'éduction des charges y afférentes.

Le revenu est déterminé pour chaque exploitation en fonction de la nature des cultures, superficies et rendement moyens. Quand à la charge, elle est déterminée forfaitairement par culture et zone de potentialité.

Pour les activités d'élevages, le revenu est déterminé en fonction du nombre de bêtes par espèce et valeur vénale moyenne.

c - Taux d'imposition

Le bénéfice est soumis au barème IRG.

2-2- Les impôts sur le chiffre d'affaire

Ils regroupent des impôts qui frappent le CA du contribuable :

2-2-1- La taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

Très proche de la taxe professionnelle, la TAP est destinée au financement des collectivités locales. Sont soumis à la TAP, les contribuables soumis à l'IBS ou à l'IRG dans la catégorie des bénéfices professionnels.

2-2-1-1- Base imposable

- La TAP frappe le CA HT dans le cas où le contribuable est assujéti 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 batiments, 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.

2-2-1-2- Fait générateur

Le fait générateur de la TAP est constitué²³ :

- 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.

²³ Article 21 du code des impôts directs et taxes assimilées.

2-2-1-3- Calcul de l'impôt

Le taux de la TAP est fixé comme suit :

Tableau N°02 : Taux de la TAP

TAP	Part de la wilaya	Part de la commune	Fonds commun des collectivités locales	Total
Taux général	0.59%	1.3%	0.11%	2%

Source : Article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées.

En ce qui concerne le CA issu de l'activité de transport par canalisation des hydrocarbures, le produit de la TAP est réparti comme suit :

Tableau N°03 : Taux de la TAP sur l'activité de transport par canalisation des hydrocarbures

Part de la wilaya	Part de la commune	Fonds communs des collectivités locales	Total
0.88%	1.96%	0.16%	3%

Source : Article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Le taux de la taxe est ramené à 1%, sans bénéfice des réfections pour les activités de production des biens et services. Ce taux est réparti comme suit :

Tableau N°04 : Taux de la TAP sur production de biens et services

Part de la wilaya	Part de la commune	Fonds communs des collectivités locales	Total
0.29%	0.66%	0.05%	1%

Source : Article 222 du code des impôts directs et taxes assimilées.

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

Les réfections 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 réfaction de 30%.
- Le montant des opérations de ventes en gros bénéficient d'une réfaction de 30%.
- Le montant des opérations de vente au détail portant sur le médicament bénéficient également d'une réfaction de 50% à la double condition²⁴ :
 - 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 en 10 et 30%.
- Enfin les entreprises réalisant des opérations de vente au détail de l'essence super, normale et le gasoil bénéficient d'une réfaction de 75%.

2-2-2- Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La TVA est introduite en Algérie en 1992 au même titre que l'IBS et l'IRG.

2-2-2-1- Caractéristiques

- La TVA constitue un impôt indirect qui implique l'intervention d'une tierce personne (entreprise) qui se charge de collecter et payer la TVA ;
- La TVA se calcule sur le CA HT ;
- C'est un impôt proportionnel (les taux à appliquer dépendent de la nature du bien acheté ou vendu) ;
- C'est un impôt mensuel ou trimestriel ;

²⁴ Article 219 du code des impôts directs et taxes assimilées.

- La TVA est un petit impôt local. (75% de la TVA revient au budget de l'Etat, 10% à la commune et 15% à la caisse de solidarité et de collectivité locale) ;
- C'est un impôt neutre car il est supporté par le consommateur final.

2-2-2-2- Champ d'application

- La production et fabrication sont dans le champ à l'exception de la farine, pains, laits, etc.
- Travaux immobiliers (construction, terrassement, etc).
- Les prestations de service sont également des opérations imposables à la TVA (transports, école privée, etc).
- Vente d'immeuble ou de fonds de commerce.
- Profession libérale.
- Les importations sauf celles relatives au pain, semoule, etc.
- Les opérations de banque et d'assurance.
- Certaines opérations d'exportation sont imposables à la TVA comme les bijoux.
- Entreprises dont le CA est inférieur à 30 000 000 DA sont exonérés de la TVA sauf option.

2-2-2-3- Taux de TVA

- Taux réduit qui est égale à 9% pour les ventes ou achats de biens et services de premières nécessités tels les légumes secs, les pates alimentaires, l'électricité, l'eau, le gaz, la datte, etc.
- Taux normal qui est égal à 19% pour les autres activités.

2-2-2-4- TVA déductible

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 en 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 du acquitter, appelée TVA déductible. A 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 y a crédit de TVA et l'entreprise peut soit le reporter sur sa prochaine déclaration, soit en demander, sous conditions, le remboursement.

A - Conditions de déductibilité

Pour que la TVA soit déductible, il faut qu'elle remplisse certaines conditions :

- La TVA acquitée en espèce ne peut être déductible si elle excède 100 000 DA.
- Les opérations taxées doivent constituer l'activité principale du contribuable.

B - Le remboursement de la TVA

Le droit à la déduction de la TVA qui a grevé le prix d'achat ou de revient des opérations y ouvrant droit est normalement exercé par voie d'imputation due au titre des opérations ouvrant droit à déduction. Toutefois, ce droit peut être exercé par voie de remboursement pour la fraction de la taxe déductible dont l'imputation n'est pas possible.

C'est pourquoi, il est prévu dans certains cas la restitution de la taxe normalement déductible lorsque celle-ci peut être imputée entièrement sur la TVA due au titre des opérations imposables réalisées par un assujetti.

Ainsi, les redevables de la TVA qui n'ont pas la possibilité de récupérer les taxes payées à leurs fournisseurs ou en douane peuvent, sous certaines conditions, demander la restitution de la taxe par voie de remboursement direct.

Le remboursement de la TVA est prévu dans les cas ci-après :

- Dans les opérations exonérées.
- La cessation d'activité, dans ce cas le remboursement du crédit de la TVA est déterminé après régularisation de la situation fiscale globale du redevable, notamment en matière de reversement des déductions initiales et des plus values de cessions professionnelles.
- Dans le cas où les taux diffèrent entre l'application des taux sur l'acquisition des matières, marchandises, biens amortissables et services et les taux applicables sur les

affaires taxables, lorsque le solde créditeur porte sur une période de trois mois consécutifs.

- En ce qui concerne les redevables dont une partie des ventes est taxable alors que l'autre ne l'est pas, le remboursement des crédits de TVA non imputable est limité à la fraction de la TVA qui est déductible selon les règles prévues à l'article 39 du CTCA. La fraction de la TVA non déductible est considérée comme une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable.

2-2-3- Impôt forfaitaire unique (IFU)

L'IFU est représenté comme étant un impôt unique qui remplace l'IBS, l'IRG, la TVA et la TAP. Le contribuable assujetti à cet impôt n'aura pas donc à verser les autres impôts cités précédemment.

2-2-3-1- Champ d'application

Les contribuables concernés par l'IFU doivent être :

- Des personnes physiques ou morales, les sociétés et coopératives exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou de profession non commerciale sont soumises à l'IFU à condition que le CA ne dépasse pas 30 000 000 DA ;
- Les promoteurs d'investissement exerçant des activités ou projets éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chomage » sont également assujettis à l'IFU.

2-2-3-2- Calcul de l'IFU

L'IFU se calcule à partir du CA réalisé par le contribuable. Les taux à appliquer sont les suivants :

- 5% applicable aux activités de production et de vente de biens.
- 12% applicable aux autres activités.

2-2-3-3- Répartition du produit de l'IFU

Le produit de l'IFU est réparti comme suit²⁵ :

- Budget de l'Etat : 49%.
- Chambre de commerce et d'industrie : 0.5%.
- Chambre nationale de l'artisanat et des métiers : 0.01%.
- Chambre de l'artisanat et des métiers : 0.24%.
- Commune : 40.25%.
- Wilayas : 5%.
- Fond commun des collectivités locales (FCCL) : 5%.

2-2-3-4- Exonérations

Sont exemptés de l'IFU²⁶ :

- Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent.
- Les montants des recettes réalisées par les troupes théatrales.
- Les artisans traditionnels ainsi que ceux exerçant une activité d'artisanat d'art, ayant souscrit à un cahier des charges dont les prescriptions sont fixées par voie réglementaire.
- Les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissement, d'activités ou de projets, éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « Fonds national de soutien au micro-crédit » ou de la « Caisse nationale d'assurance-chômage » bénéficient d'une exonération totale de l'IFU pendant une période de trois ans, à compter de la date de sa mise en exploitation.

Lorsque ces activités sont implantées dans une zone à promouvoir dont la liste est fixée par une voie réglementaire, la période de l'exonération est portée à six années à compter de la mise en exploitation.

Cette période est prorogée de deux années lorsque les promoteurs d'investissement s'engagent à recruter au moins trois employés à durée indéterminée.

²⁵ Article 282 septième du code des impôts directs et taxes assimilées.

²⁶ Article 282 octies de code des impôts directs et taxes assimilées.

2-2-3-5- Versements de l'IFU

Lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle du chiffre d'affaire G n°12, les contribuables procèdent au paiement total de l'IFU correspondant au CA prévisionnel déclaré.

Les contribuables relevant du régime de l'IFU, peuvent recourir au paiement fractionné de l'impôt. Dans ce cas, ils doivent s'acquitter, lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle, de 50% du montant de l'IFU.

Pour les 50% restant, leur paiement s'effectue en deux versements égaux, du 1^{er} au 15 septembre et du 1^{er} au 15 décembre.

2-3- Autres impôts et taxes

Les autres impôts et taxes sont les suivants :

2-3-1- Impôt sur le patrimoine (ISP)

L'ISP est un impôt qui frappe sur l'ensemble des biens dérenus par une personne physique.

2-3-1-1- Champ d'application

L'ISP concerne :

- Les personnes physiques ayant le domicile fiscal en Algérie.
- Les personnes physiques n'ayant pas le domicile fiscal en Algérie mais qui détiennent des biens qui se situent en Algérie.

2-3-1-2- Biens imposables

Le montant imposable à l'ISP représente la valeur nette de l'ensemble des biens et droits appartenant aux personnes physiques. Les biens imposables peuvent être :

- Biens immobiliers²⁷ :
 - Propriété bâtie : Résidence principale ou secondaire.
 - Propriété non bâtie : Terrains, jardins, etc.
 - Droits réels immobilier.

²⁷ R. KHELASSI, OP. CIT, p 39.

- Biens mobiliers : Véhicules motocycles, yachts, bateaux de plaisance, avions de tourisme, chevaux de course, les objets d'art et les tableaux de valeur estimé à plus de 500 000 DA.

Certaines dettes liées à l'acquisition du patrimoine peuvent être déduites de la valeur nette des biens imposables.

2-3-1-3- Taux d'imposition

L'ISP se calcule à partir d'un barème progressif dont les taux et les montants sont les suivants :

Tableau N°05 : Les taux de l'ISP

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine en DA	Taux
Inférieur à 100 000 000 DA	0%
de 100 000 001 à 150 000 000 DA	0.5%
de 150 000 001 à 250 000 000 DA	0.75%
de 250 000 001 à 350 000 000 DA	1%
de 350 000 001 à 450 000 000 DA	1.25%
supérieur à 450 000 000 DA	1.75%

Source : Article 281 nonies de code des impôts directs et taxes assimilées

2-3-1-4- Exonération

Les biens exonérés à l'ISP doivent remplir certaines conditions :

- Les biens sont utilisés dans des activités professionnelles, telles que la production, la commercialisation, l'artisanat, l'agricole ou les professions libérales.
- Les parts et les actions des sociétés sont exonérés à condition que leur principal objet ne soit pas de gérer leur propre patrimoine mobilier ou immobilier.
- La valeur de capitalisation des rentes viagères constituées dans le cadre d'une activité professionnelles auprès d'organismes institutionnels moyennant le versement de primes périodiques et régulièrement échelonnées pendant une durée d'au moins quinze

ans et dont l'entrée en jouissance est subordonnée à la cessation de l'activité professionnelle à raison de laquelle les primes ont été versées, n'est pas comprise dans l'assiette de l'impôt²⁸.

2-3-2- Taxe d'assainissement

La taxe d'assainissement s'applique dans les communes dans lesquelles fonctionne un service d'enlèvement des ordures ménagères.

Elle est à la charge du locataire ou à la charge du propriétaire et solidairement avec le propriétaire pour son paiement.

2-3-2-1- Montants de la taxe

Le montant de la taxe est fixé comme suit :

- Entre 1 000 DA et 1 500 DA par local à usage d'habitation ;
- Entre 3 000 DA et 12 000 DA par local à usage professionnel, commercial, artisanal ou assimilé ;
- Entre 8 000 DA et 23 000 DA par terrain aménagé pour camping et caravane ;
- Entre 20 000 DA et 130 000 DA par local, à usage industriel, commercial, ou assimilé produisant des quantités de déchets supérieures à celle des catégories ci-dessus.

Les tarifs applicables dans chaque commune sont déterminés par arrêté du président sur délibération de l'assemblée populaire communale et après avis de l'autorité de tutelle.

2-3-2-2- Exemptions

Les propriétés bâties qui ne bénéficient pas des services d'enlèvement des ordures ménagères sont exemptées de la taxe d'assainissement.

²⁸ Article 279 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Conclusion

L'entreprise est confrontée à une multitude d'impôts et de taxes dont les textes sont à la fois multiples, complexes et instables. 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 qui peut naître d'un éventuel contrôle fiscal. C'est pour cela que l'entreprise doit faire appel à l'audit fiscal.

*Chapitre II : Concept
théorique de l'audit
fiscal*

Chapitre II : Concept théorique de l'audit fiscal

Introduction

La notion d'audit a connu depuis quelques années une ferveur croissante, et l'application de l'audit s'étend vers d'autres fonctions de l'entreprise autres que celles de la finance et de la comptabilité.

La fiscalité constitue l'une des préoccupations majeures que l'entreprise doit prendre en considération, car ses risques peuvent affecter sa santé financière. En effet, un contrôle fiscal peut avoir lieu à tout moment et l'entreprise doit s'y préparer en faisant appel à l'audit fiscal. Toute détection d'anomalies, d'insuffisances ou d'erreurs par le contrôle fiscal s'accompagne de redressements et de sanctions qui peuvent mettre en péril l'avenir de l'entreprise.

Section 1 : Notion générale de l'audit

Depuis quelques années, on assiste au développement croissant des audits en tant que pratique courante au sein des entreprises, surtout pour celles les plus structurées (les filiales des sociétés multinationales, les organismes et les offices publiques).

1-1- Approche historique de l'audit

Depuis plusieurs siècles, il a toujours été impératif de garder une trace des recettes et des dépenses, et des transactions opérées, avec la nécessité de tenir des comptes. Les anciens ont donc ressenti très tôt le besoin de contrôler les informations comptables²⁹. Par la suite, il y'a eu apparition de la comptabilité grâce à l'invention des chiffres et le choix de l'unité monétaire comme un moyen d'évaluation (produit et services) qui a entraîné par la suite l'apparition de l'audit.

L'avènement de la révolution industrielle, l'évolution rapide de l'économie de marché et surtout le développement de l'actionnariat constituent autant de facteurs ayant contribué à l'évolution de l'audit. En effet, le recours à des réviseurs ou auditeurs était nécessaire, en raison de l'opposition des intérêts entre les dirigeants et les actionnaires.

²⁹ J. RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 1994, p41.

Ces auditeurs avaient pour mission³⁰ :

- d'apprécier la fiabilité des documents comptables et des informations fournies en vue de leur approbation ;
- d'apprécier le système de maîtrise interne de l'entreprise ;
- et de juger sa performance.

La politique fiscale de l'Etat constitue également un autre facteur qui a contribué à l'évolution de l'audit par des lois fiscales qui imposent aux chefs d'entreprises des rapports annuels sur les bénéfices acquis pendant l'année financière.

De tout cela, les comptables ont ressenti la nécessité d'une coopération collective, ce qui avait permis la création de multiples organisations professionnelles qui se chargeaient de l'audit, afin de satisfaire aussi bien les besoins des actionnaires que ceux des dirigeants :

- Association des comptables légaux en Scotland 1854 ;
- Association des comptables légaux en Angleterre 1880 ;
- Association des comptables légaux en Irlande 1886 ;
- L'institut des comptables publics agréé aux Etats-Unis en 1916 ;
- L'institut des auditeurs internes aux Etats-Unis en 1941.

Tous ces facteurs ont contribué à l'évolution de l'audit aussi bien dans le domaine financier que dans tous les domaines d'activité de l'entité économique. En Algérie, et jusqu'à 1975, c'est le code de commerce français, reconduisant la législation existante en 1962 sauf dans ses dispositions contraires à la souveraineté nationale, qui régissait l'exercice du contrôle des comptes pour les entreprises commerciales.

En 1970, le contrôle et la surveillance des comptes publics, sont alors introduits, organisés dans les sociétés nationales et dans les établissements publics à caractères industriel et commercial en vue de s'assurer de la régularité des comptes et d'analyser leurs situations actives et passives.

Bien plus, la loi 88-01 du 12 janvier 1988 impose dans son article 40 aux entreprises publiques économiques (EPE) d'organiser et de renforcer les structures internes « d'audit des entreprises », et d'améliorer d'une manière constante leurs procédure de fonctionnement.

³⁰ R. KHELASSI, OP. CIT, p46.

1-2- Définitions de l'audit

L'audit peut être défini comme :

« Un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à la réglementation en vigueur, et un jugement sur la gestion des dirigeants. C'est la procédure de contrôle, de l'exécution des objectifs de l'entreprise³¹ ».

L'audit peut également être défini comme :

« Procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme, et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion³² ».

Plus généralement, l'audit se présente comme étant un examen effectué par une ou plusieurs personnes compétentes pouvant être soit des salariés au sein de l'entreprise à examiner (Audit interne) ou bien des personnes non salariées (Audit externe). L'examen vise à exprimer une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers mais également sur la performance de l'entreprise auditée et de proposer des solutions.

1-3- Les objectifs fondamentaux de l'audit

L'auditeur doit vérifier que les états financiers établis par l'entreprise répondent aux critères suivants :

1-3-1- La régularité

L'auditeur a pour objectif de vérifier que l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise sont enregistrées conformément à la réglementation et aux principes comptables généralement admis. De cette façon, les informations financières fournies par les états financiers seront lues et comprises par tous sans ambiguïté et de la même façon.

1-3-2- La sincérité

L'auditeur doit certifier que les états financiers ont été établis par un professionnel indépendant et de bonne foi. Généralement, les comptes sincères résultent de l'application

³¹ Idem, p 59.

³² T. RANANJASON RALASA, M. ROSIER, G. SABY, Comptabilité et audit, éditions Groupes Eyrolles, Paris, 2015, p 181.

des règles, de la situation réelle de l'entreprise ainsi que l'interprétation des comptes ainsi présentés.

1-3-3- La fidélité de l'image donnée

L'auditeur aura aussi la lourde tâche de vérifier que les états financiers reflètent la situation réelle de l'entreprise. L'information financière doit comprendre à la fois des informations quantifiables provenant du bilan, compte de résultat, etc. Mais doit comprendre également des informations non quantifiables provenant des annexes qui accompagnent les autres états financiers. Par ailleurs, les documents fournis aux associés et aux tiers comprennent des rapports de gestion sur le marché de l'entreprise et sur ses perspectives.

1-3-4- La pertinence

L'auditeur doit vérifier que les décisions prises par la direction générale sont conformes aux effets ou aux objectifs recherchés. L'auditeur devra dans ce cas vérifier que les structures, les moyens et les objectifs fixés par l'entreprise sont cohérents.

La pertinence sera exprimée par l'écart existant entre le résultat obtenu par l'entreprise et les moyens mis en œuvre pour le réaliser.

1-4- Distinction entre l'audit interne et l'audit externe

L'audit interne et l'audit externe sont considérés comme deux fonctions complémentaires et non concurrentielles. Cette distinction tient compte à la fois des différences existant entre les deux fonctions ainsi que leurs complémentarités.

Les deux fonctions se distinguent par le fait que :

- L'auditeur interne se présente comme étant un salarié de l'entreprise, tandis que l'auditeur externe est un professionnel indépendant ayant un cabinet d'expert comptable ou de commissaire au compte ;
- L'auditeur interne exerce son activité pour le compte des responsables de l'entreprise, tandis que l'audit externe exerce son activité au profit des parties prenantes telles que : les actionnaires, les fournisseurs, les clients, etc. ;
- L'objectif de l'audit externe est d'examiner la régularité et la sincérité des états financiers. Alors que l'objectif de l'audit interne est d'apprécier la performance de l'entreprise et de lui proposer des actions pour l'améliorer.

- L'audit externe englobe toute les fonctions de l'entreprise, mais seulement dans des dimensions purement comptables (détermination des résultats et l'élaboration des états financiers). Tandis que l'audit interne est plus vaste, car en plus des dimensions comptables, il intègre toute les autres dimensions relatives à l'appréciation technique sur l'entretien de tel matériel de fabrication ainsi que sur l'appréciation qualitative des modalités de recrutement de l'encadrement.
- L'audit externe s'intéresse à toute fraude ayant une incidence sur les résultats. En revanche, l'audit interne s'intéresse aux fraudes touchant la confidentialité des dossiers du personnel.

1-5- Auditeur et responsable d'audit

L'audit peut se faire soit individuellement ou bien en équipe. Dans ce dernier cas, l'équipe se doit de désigner un responsable chargé de coordonner et de diriger l'audit. Il est préférable pour un auditeur peu expérimenté d'opter pour un audit qui se fait en équipe de telle sorte à ce qu'il puisse s'initier à la technique. Dès le moment où il aura de l'expérience, il optera pour un audit individuel qui lui permettra d'économiser le temps passé.

L'exercice de la fonction d'auditeur doit répondre à certaines conditions telles que :

Confidentialité : L'auditeur et ses collaborateurs sont tenus par le secret strict sur toutes les informations, les affaires des clients et les informations obtenues au cours de l'exercice de la mission.

Compétence : L'auditeur, pour qu'il puisse exercer sa mission, doit être compétent. Et ayant reçu une formation d'auditeur.

Indépendance : L'auditeur ne doit pas paraître dépendant financièrement ou de tout autre point de vue dans ses relations d'affaire avec ses clients.

Qualité du travail : Tout le soin nécessaire doit être apporté à l'accomplissement de la mission ainsi qu'à la préparation d'un rapport.

1-6- Les principes fondamentaux du contrôle interne

Toute mission d'audit, quelles soient exécutées par un auditeur interne ou externe, passe par l'évaluation du contrôle interne.

1-6-1- Définitions

Le contrôle interne peut être défini comme :

« L'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci³³ ».

Il est également défini par l'American Institute of Certified Public Accountant en 1978 comme suit :

« Le contrôle interne est formé de plans, d'organisations et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournis par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction³⁴. »

Plus récemment, l'AMF a défini le contrôle interne en 2006 comme suit :

« Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société³⁵. »

1-6-2- Objectifs d'imposition du contrôle interne

Le contrôle interne permet à l'entreprise de³⁶ :

1-6-2-1- Sauvegarder des actifs

L'ensemble des processus opérationnels, industriels, commerciaux et financiers sont concernés. Le bon fonctionnement des processus exige que des normes ou principes de fonctionnement aient été établis et que des indicateurs de performance et de rentabilités aient été mis en place.

³³ R. KHELASSI, OP. CIT, p77.

³⁴ J. RENARD, OP. CIT, p135.

³⁵ Idem, p 139.

³⁶ R. OBERT, M. MAIRESSE, Comptabilité et audit, éditions DUNOD, Paris, 2009, p510.

Toutes les dispositions prises dans la gestion courante des affaires doivent permettre de sauvegarder au mieux « les actifs » confiés à chacun dans le cadre des responsabilités qui lui sont assignées. Ce terme « actif » doit être compris dans son sens le plus large : non seulement les différents postes du bilan, mais également les hommes et l'image de l'organisation toute entière.

Ces actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, improductivités, erreurs, ou résulter d'une mauvaise décision de gestion ou d'une faiblesse du contrôle interne. Les processus y afférents devraient faire l'objet d'une attention toute particulière.

Il en va de même des processus qui sont relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ces processus comprennent non seulement ceux qui traitent directement de la production des états financiers mais aussi les processus opérationnels qui génèrent des données comptables.

1-6-2-2- Optimiser des ressources

Enoncer cet objectif, c'est montrer que le contrôle interne ne doit pas se mettre en place dans la seule perspective du respect d'une norme. Il doit aller au-delà de la norme et chacun doit viser l'efficacité. Pour ce faire, on fixe comme objectif l'ambition d'une gestion optimale.

1-6-2-3- Respecter des directives

On entend par là le respect des règles aussi bien internes qu'externes. Cet objectif est le rappel de cette règle essentielle que le contrôle interne ne peut être un moyen de tourner la loi ou les règlements. Les membres du COSO ont particulièrement insisté sur cet aspect en rappelant qu'on ne peut à la fois tricher avec les règlements et gérer ses affaires en minimisant ses risques, c'est-à-dire en ayant un contrôle interne satisfaisant.

Les lois et les règlements en vigueur fixent des normes de comportement que la société intègre à ses objectifs de conformité. Compte tenu du grand nombre de domaines existants (droit des sociétés, droit commercial, sécurité, environnement, social, etc.), il est nécessaire que la société dispose d'une organisation lui permettant de :

- Connaître les diverses règles qui lui sont applicables ;

- Etre en mesure d'être informée en temps utile des modifications qui leur sont apportées (veille juridique) ;
- Transcrire ces règles dans ses procédures internes ;
- informer et former les collaborateurs sur les règles qui les concernent.

Les instructions et orientations de la direction générale ou du directoire permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître l'étendue de leur liberté d'action. Ces instructions et orientations doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'entre eux, afin de fournir des orientations sur la façon dont les activités doivent être menées. Ces instructions et orientations doivent être établies en fonction des objectifs poursuivis par la société et des risques encourus.

1-6-2-4- Rendre les informations fiables

Chacun doit veiller à n'éditer que des informations fiables, donc véritables. On retrouve ici le souci des responsables financiers quant à la maîtrise des informations financières. Mais le précepte est plus général puisqu'il englobe aussi bien les informations externes qu'internes. On n'imagine pas une maîtrise convenable des activités si les informations divulguées par chacun sont susceptibles d'être contestées et ne reposent pas sur des certitudes.

Ainsi, il est nécessaire que l'organisation comptable puisse assurer la fiabilité des enregistrements et des comptes qui en découlent. Ces enregistrements sont le plus souvent effectués à l'intérieur d'un certain nombre de cycles : achats-fournisseurs, ventes-clients, stocks, paie-personnel, immobilisations, trésorerie.

1-6-3- Principes d'un bon système de contrôle interne

Pour qu'une entreprise dispose d'un contrôle interne efficace, il faudrait que ce dernier remplisse certaines conditions :

- Le contrôle interne doit disposer d'une organisation claire, c'est-à-dire que les tâches doivent être séparées d'une fonction à une autre et qu'il ne doit pas y avoir une fonction exécutant deux tâches incompatibles ;
- Les personnels de l'entreprise doivent être compétents et tous doivent s'intégrer à l'exécution du contrôle interne ;

-Il est indispensable à ce que l'entreprise mette en place un système de contrôle de conformité qui permet de prévenir contre les éventuelles erreurs et de les éviter (contrôle de prévention), il permet également de détecter les erreurs déjà commises par l'entreprise et de les réduire.

Section 2 : La théorie de l'audit fiscal

L'audit est une notion extrêmement large qui s'applique dans toute les fonctions de l'entreprise (l'audit comptable et financier, l'audit social, l'audit juridique, etc.). Donc il est très important de ne pas confondre l'audit fiscal avec les autres types d'audit.

2-1- Extension de l'audit au domaine fiscal

Les audits touchent aujourd'hui 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.

Ainsi, l'audit fiscal paraît comme étant la formule qui répond au mieux aux préoccupations de l'entreprise et ce pour diverses raisons :

- L'intensité des liens que la fiscalité entretient avec la comptabilité ;
- L'importance et la complexité de la matière fiscale ;
- Le risque financier attaché au non respect de la règle fiscale.

Le droit fiscal est une contrainte pour l'entreprise, il impose à cette dernière le respect des dispositions importantes en nombre, complexes et évoluant rapidement dans le temps.

Reste à savoir que cette rigidité a poussé vers l'extension de la fraude en cherchant à minimiser la dette vis-à-vis de l'Etat, de même que l'évasion pour en profiter des lacunes existantes entre les lignes des dispositions réglementaires.

L'entreprise demeure en situation de risque fiscal du fait de la non application des règles et de ce fait, elle est exposée à des sanctions.

Par conséquent, la mesure de ce risque peut être un élément d'information pour les dirigeants puisque son incidence financière sur la gestion de l'entreprise est directement mesurable.

Contraintes financières, risque, gestion fiscale sont des éléments suffisamment importants pour justifier un contrôle approfondi et spécialisé qui puisse apporter des éléments d'information, notamment aux dirigeants de l'entreprise.

L'intérêt d'un contrôle des questions d'ordre fiscal est clair. Il doit permettre en premier lieu de recueillir des informations sur la nature et l'étendue du risque fiscal encouru par l'entreprise, mais aussi sur l'aptitude de celle-ci à utiliser la fiscalité aux mieux de ses intérêts.

Cet examen lève donc le voile sur les incertitudes, les interrogations fiscales de l'entreprise et facilite dans une certaine mesure la prise de décision. Le prolongement de ce diagnostic à des recommandations ou conseils contribue à la sécurité fiscale de l'entité et participe à l'amélioration de sa gestion fiscale.

2-2- Définitions de l'audit fiscal

Il existe une multitude de définitions de l'audit fiscal :

« L'audit fiscal 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 assignée³⁷. »

« L'audit fiscal est un examen de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif est d'établir un diagnostic³⁸. »

« L'audit rend l'entreprise apte à utiliser la fiscalité au mieux de ses intérêts. Il contribue à la sécurité fiscale de l'entreprise (action de régularité). Il contribue à l'amélioration de sa gestion fiscale (action d'efficacité)³⁹. »

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

³⁷ P.Bougon et IM. Valley, Audit et gestion fiscale, éditions Clef.ATD, 1986, p 53.

³⁸ R.KHELASSI, OP .CIT, p 94.

³⁹ Idem, p 53.

2-3- Champ d'application de la mission d'audit fiscal

Il faut savoir que les problèmes fiscaux diffèrent d'une entreprise à une autre. Ce qui signifie que les missions effectuées par l'auditeur ne peuvent être uniforme. Le champ d'application de la mission d'audit dépend des facteurs qui sont présentés sous forme de tableau :

Tableau N°06 : Facteurs d'audit fiscal

Facteurs	Nature de la mission
Nature des travaux	Limitée : lorsque le client désire connaître les irrégularités fiscales et leurs ampleurs. Développée : lorsque le client souhaite connaître les moyens et actions nécessaires à l'élimination des irrégularités constatées.
Période couverte et fréquence	Limitée : couvrant une période limitée dans le temps. Etendue : couvrant au moins les exercices non prescrits fiscalement. Ponctuelle : limitée à une seule intervention. Périodique : programmées régulièrement.
Nature des impôts et taxes traitées	Centrée : couvrant un seul impôt ou un type d'impôt. Générale : portant sur tous les impôts et taxes.

Source : R. KHELASSI, OP.CIT, p102.

2-4- L'autonomie de l'audit fiscal

Les raisons qui conduisent à s'interroger sur l'autonomie de l'audit fiscal sont diverses et tiennent, soit à la matière objet de l'audit, la fiscalité de l'entreprise, soit la nature du contrôle envisagé par l'audit.

La fiscalité est en effet, une discipline qui a été tiraillée entre la comptabilité et le droit. L'interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité, acceptée ou dénoncée, est en toute hypothèse reconnue. Il paraît donc logique d'en conclure que l'audit de la comptabilité ne peut ignorer les questions fiscales. De même, parler d'audit juridique laisse supposer, compte tenu du caractère générique du terme, que le droit fiscal y trouve place.

L'audit fiscal serait ainsi partagé entre la forme originelle de l'audit, l'audit financier, et un autre type d'audit, l'audit juridique. Toutefois, il ne vise pas à les remplacer car

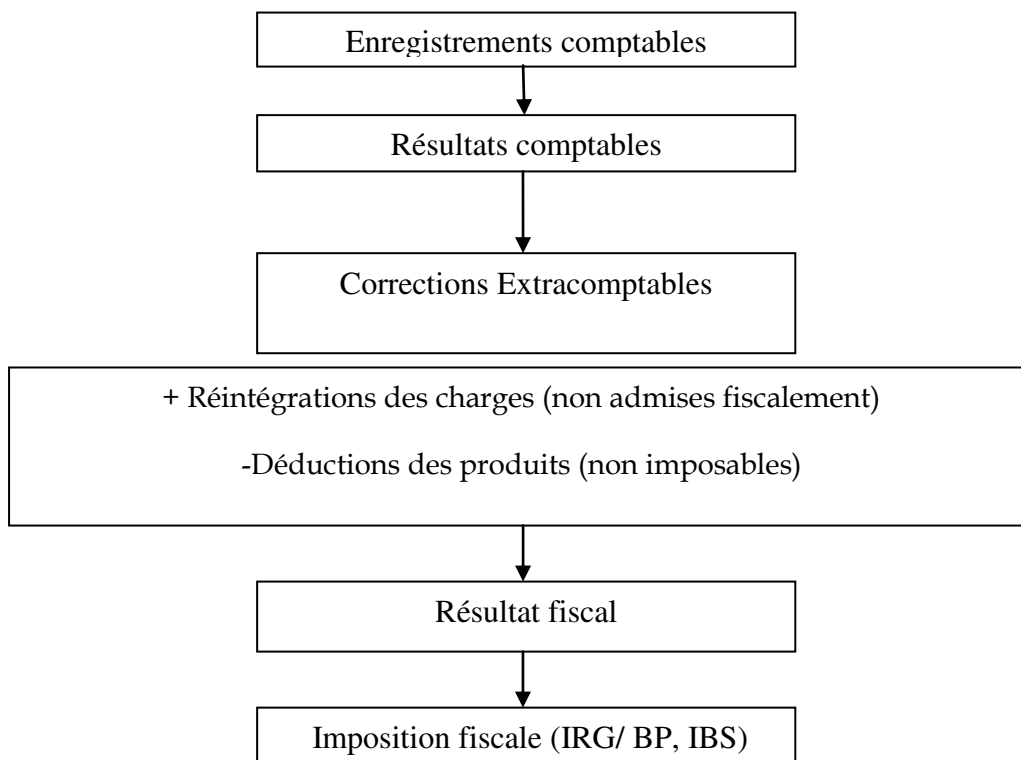
l'autonomie ne vise pas à un rejet des autres formes d'audits ; tout au contraire, il y'a complémentarité entre les différentes missions, ce qui suppose coordination et complémentarité.

S'interroger sur l'autonomie de l'audit fiscal, c'est davantage mettre en lumière les spécificités de la mission fiscale par rapport aux autres missions, c'est rechercher l'apport nouveau que ce type de mission est susceptible de procurer à l'entreprise.

Il existe une interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité. De ce fait, l'élaboration des états financiers ne peut se faire sans l'influence de la fiscalité. Et inversement, la détermination de la base imposable à l'IBS (résultat fiscal) dépend du résultat comptable.

En résumé, le résultat comptable ne peut être déterminé sans tenir compte de la fiscalité, mais réciproquement la détermination du résultat fiscal repose sur les données comptables.

Figure N°01 : Chronologie de détermination du résultat fiscal



Source : Etabli par nos soins

Donc, la comptabilité est considérée comme une base de la fiscalité des entreprises dans le cas de la détermination du résultat imposable, des revenus distribués, sous la vérification de l'administration fiscale, d'une part. Et d'autre part, la comptabilité est divergente de la fiscalité, soit par les finalités respectives, puisque, pour la comptabilité, l'objectif est de répondre au « besoin de savoir », par contre pour la fiscalité, l'objectif est de déterminer la contribution de l'entreprise à la couverture des dépenses publiques de l'Etat.

2-5- Les intéressés par l'audit fiscal

Le risque fiscal auquel les entreprises sont confrontées résulte d'un triple pouvoir que l'administration détient, s'agissant du pouvoir de contrôle, de redressements et de sanctions. Son intérêt s'explique par la diversité des personnes intéressées par l'audit fiscal. Ces personnes sont les suivantes :

2-5-1- Membres de l'entreprise

Les associés et les dirigeants s'intéressent particulièrement à l'audit fiscal car dans le cas d'un risque fiscal entraînant des sanctions (charges supplémentaires), les rémunérations des actionnaires ou associés (actions ou parts sociales) se retrouveront diminués après la prise en compte des charges fiscales. De plus, l'entreprise risque de mettre en péril son image de marque car elle doit mentionner dans l'annexe du bilan et au compte de résultat, ou dans les rapports du conseil d'administration et du commissaire aux comptes le montant des pénalités.

D'autre part, les salariés risquent de ne pas atteindre leur objectif d'assurer la sécurité de leur emploi, et dans un second temps de gravir les échelons de la hiérarchie.

2-5-2- Les organes de contrôle externe

Le commissaire aux comptes doit constater des irrégularités qui ne sont pas encore révélées par l'administration, d'autant plus que des redressements ou des sanctions importantes sont de nature à compromettre l'équilibre financier de l'entreprise, ou du moins altérer sensiblement l'appréciation que les tiers peuvent porter sur la situation de l'entreprise. En plus, pour éviter d'engager sa responsabilité civile, voire pénale, le commissaire aux comptes a l'obligation de signaler tout faits délictueux au procureur de la république.

2-5-3- Des futurs associés de l'entreprise

Dans le cas d'une cession des actions ou parts sociales, il faut tenir compte non seulement du passif révélé, mais aussi du passif différé ou même latent, à défaut de quoi le prix initialement convenu ne représenterait plus la contrepartie réelle de la transaction.

2-5-4- Les bailleurs de fonds

Les banques et organismes prêteurs, afin qu'ils aient la garantie du remboursement de leurs clients, doivent examiner la situation de ces derniers. De plus, les banquiers doivent se dégager de toute responsabilité inhérente à un concours au profit d'un client dont la situation est irrémédiablement compromise.

2-6- Les objectifs de l'audit fiscal⁴⁰

L'objectif de l'audit fiscal se résume à définir le risque fiscal auquel les entreprises sont confrontées résultant des erreurs ou des fraudes commises, mais également à apprécier la performance fiscale de l'entreprise, c'est-à-dire d'examiner les choix fiscaux offerts par la législation aux entreprises.

La mission d'audit fiscal se justifie à travers les pensées suivantes :

- L'audit fiscal étudie et analyse les dispositions desquelles résultent des obligations légales auxquelles l'entreprise doit s'y conformer sous peine de sanctions.
- Il 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'impôt.

Ainsi, on attribue à l'audit fiscal deux objectifs distincts :

- Un objectif de régularité : contrôle de la régularité fiscale.
- Un objectif stratégique : contrôle de l'efficacité.

L'objectif de l'audit fiscal est d'analyser la situation fiscale de l'entreprise et la manière dont elle utilise la réglementation fiscale pour gérer son risque fiscal. Si la non-observation ou la mauvaise interprétation des règles fiscales applicables peuvent avoir des conséquences néfastes pour la société, ne pas utiliser adéquatement l'ensemble des

⁴⁰ Idem, p104.

dispositions fiscales en faveur des sociétés peut également représenter un coût ou un manque à gagner important pour celles-ci.

La situation fiscale d'une entreprise est influencée par deux types de décisions. Tout d'abord, et c'est certainement l'aspect le plus répandu, la situation fiscale de l'entreprise est influencée par des décisions dont l'initiative échappe à celle-ci, ces décisions ne sont en réalité que la résultante d'obligations légales, obligations auxquelles l'entreprise doit se conformer sous peine de s'exposer à des sanctions. A l'opposé, la situation fiscale de l'entreprise peut être influencée par des décisions dont l'initiative lui appartient ; dans le cadre de ce type de décisions, l'entreprise peut influencer sur sa propre situation fiscale. Elle peut, dans une certaine limite, avec plus ou moins de succès, moduler l'importance de sa dette fiscale ; cela est essentiellement fonction de l'utilisation qu'elle fait des choix fiscaux et des options fiscales dont elle dispose.

D'une part, celui-ci va s'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations légales auxquelles elle est soumise et qu'elle se conforme à la règle fiscale.

L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux imputables au non-respect de la loi fiscale. Et d'autre part, l'audit fiscal va évaluer l'aptitude de l'entreprise à utiliser, au mieux de ses intérêts, les possibilités que lui offre la législation fiscale, son aptitude à faire preuve d'efficacité dans la cadre de sa gestion fiscale. L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à un risque d'opportunité dû à une méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Les dits objectifs assignés à l'audit fiscal permettent de s'interroger sur le statut de l'auditeur fiscal.

L'audit fiscal n'est déterminé par aucun texte légal, ni par aucune norme, il reviendra donc à l'auditeur fiscal et au prescripteur de fixer leurs obligations respectives :

- Lettre de mission (ou ordre de mission) ;
- Un contrat d'audit (pour les auditeurs externes) ;
- Il faut que l'auditeur contrôle, en même temps, la régularité (pour éviter les amendes et autres sanctions) et l'efficacité du choix fiscal.

En effet, l'audit fiscal donnera naissance à des caractéristiques spécifiques à sa mission d'audit en matière de contrôle de la régularité.

Pour cerner les difficultés essentielles, cet audit aura pour objectif l'examen de la situation fiscale de l'entreprise, laquelle est influencée par deux types de décisions et qui détermine d'une façon naturelle les objectifs de l'audit fiscal d'où l'existence de la mission d'audit.

De ceci, nous pouvons distinguer deux objectifs principaux assignés à la mission d'audit fiscal, à savoir :

-S'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations légales auxquelles elle est soumise (la conformité à la règle fiscale). Le contrôle de régularité : C'est un contrôle qui consiste à s'assurer de la fiabilité des supports d'informations. Il permet ainsi de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y découlant afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière.

L'audit fiscal opère ainsi un contrôle de régularité qui va permettre à l'entreprise de connaître non seulement ses erreurs mais aussi et surtout le risque engendré par ces erreurs.

Les contrôles de régularité se baseront sur :

- Assurer que la société est en conformité avec ses obligations fiscales (impôts des sociétés, TVA, etc.) ;
- Les contrôles de base sur le recours aux questionnaires de l'audit fiscal ;
- Structure du questionnaire ;
- Contrôle de forme et de délais.

L'auditeur fiscal devra mettre en œuvre deux types de contrôles distincts mais complémentaires :

- Conditions de traitement des questions d'ordre fiscal dans l'entreprise aux procédures éventuelles en vigueur, afin de mettre en lumière les pratiques de l'entreprise qui sont susceptibles de la rendre vulnérable sur le plan fiscal ;
- Evaluation du contrôle spécifique à la fonction fiscale ou à son équivalent à lequel doit se livrer l'auditeur.

-L'auditeur fiscal va évaluer l'aptitude de l'entreprise à utiliser, au mieux de ses intérêts, les possibilités que lui offre la législation fiscale. Ainsi que son aptitude à faire preuve d'efficacité dans le cadre de sa gestion fiscale. Le contrôle de « Efficacité » mesure la prédisposition de l'entreprise à exploiter les opportunités et les avantages fiscaux accordés par

la loi ainsi que les maîtriser. Ce contrôle porte sur deux types de choix : les uns sont des choix tactiques liés à la gestion courante et qui peuvent porter par exemple sur l'adoption du régime d'option au réel ou au forfait et le mode d'amortissement. Les autres sont des choix stratégiques opérés occasionnellement, dont la fiscalité est l'un des critères de prise de décisions. Ces choix sont déterminants des caractéristiques fiscales de l'entreprise. A titre d'exemple, on illustre le choix du mode d'imposition, le choix du régime fiscal pour certaines opérations spécifiques.

Les contrôles dus à l'efficacité fiscale se baseront sur :

- Le contrôle du système d'information fiscale de l'entreprise ;
- Le contrôle de l'intégration des aspects fiscaux dans la prise de décision ;
- Assurer que la société évalue et implémente les différentes possibilités offertes par la réglementation fiscale locale et internationale, sans risque de tomber dans l'abus de droit.

Dans le cadre de la régularité et de l'efficacité fiscale, l'apport de l'audit fiscal est essentiel même si, à l'évidence, les spécificités de la mission fiscale imposent de recourir à l'utilisation des techniques spécifiques.

En plus des deux objectifs principaux précités, il existe d'autres objectifs secondaires qui peuvent être énumérés comme suit :

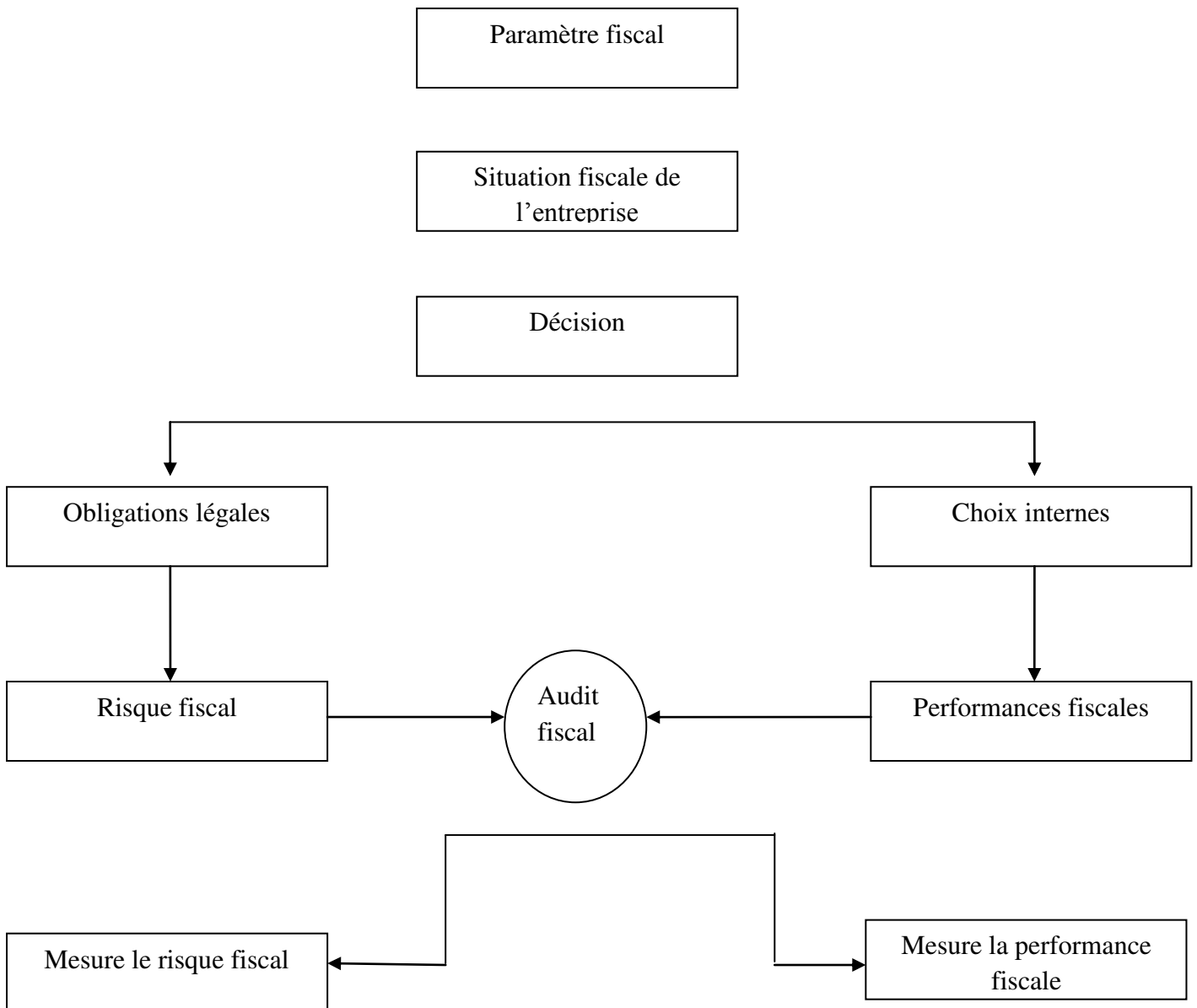
- L'audit fiscal est un moyen d'accéder à l'intelligibilité fiscale des comptes par une nouvelle lecture fiscale des états financiers et comptables ;
- L'audit fiscal est un élément de réponse sur l'aptitude de l'entreprise à maîtriser le paramètre fiscal ;
- Eviter la procédure contentieuse, qui s'étale 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 ;

- L'audit fiscal se présente comme une pièce maitresse dans l'élaboration du diagnostic fiscal de l'entreprise ;
- L'éventuelle périodicité des missions d'audit fiscal peut permettre à chaque fois de faire la synthèse sur la situation fiscale d'une entreprise vis-à-vis d'un impôt déterminé ;
- La recherche et l'évaluation du risque fiscal provenant d'une application défectueuse des règles fiscales ;
- L'audit fiscal cherche à éliminer graduellement les facteurs d'irrégularités pour éviter la procédure de redressement et les impositions ;
- Eviter les sanctions et les majorations qui résultent d'un défaut ou d'une production tardive de documents ou d'insuffisance de déclaration ;
- Chercher l'adaptation des structures permettant un allègement des impôts ;
- Evaluer les risques fiscaux encourus par l'entreprise en matière d'IBS, TVA et autres impôts ;
- Optimiser la gestion fiscale de l'entreprise et faire des recommandations pour éviter les risques de redressements fiscaux ;
- Vérifier que l'entreprise n'est pas exposée à des risques fiscaux qu'elle n'a pas identifiés ;
- Rechercher si une modification des structures juridiques existantes ne permettrait pas de diminuer la charge fiscale ;
- Vérifier que compte tenu de la structure juridique existante de l'entreprise, la charge fiscale est minimum ;
- Faire le point sur l'environnement fiscal de l'entreprise ;
- Cerner les choix fiscaux opérés par l'entreprise et intégrer les critères fiscaux pour éclairer ses décisions.

De tout cela, ces différentes missions et objectifs de l'audit fiscal sont le plus souvent menés de front, et c'est ce qui le distingue des autres formes d'audit.

Ce schéma permet de donner un aperçu sur la situation fiscale de l'entreprise

Figure N°02 : La situation fiscale de l'entreprise



Source : R. KHELASSI, OP. CIT, p92.

2-7- L'audit fiscal mesure le risque fiscal

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 la déclaration spontanée de l'impôt dans les délais impartis et le respect des autres obligations prescrites par la législation fiscale.

Ce caractère obligatoire de la déclaration est accompagné par un droit de contrôle dévolu à l'administration fiscale. Le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle. Il y'a un risque fiscal, risque d'autant plus important que la législation est à la fois complexe et mouvante.

Le triple pouvoir de contrôle, de redressement et de sanction dévolu à l'administration fiscale constitue la véritable nature du risque fiscal. La connaissance des domaines et source des risques fiscaux, et donc la mesure de ces risques justifient le recours à l'audit fiscal.

2-7-1- Les origines des risques fiscaux

Il y'a une interaction entre les risques d'origine interne et ceux d'origine externe et ce malgré leurs différence.

Généralement, les faiblesses internes aggravent les risques d'origine externes.

2-7-1-1- Risques d'origine externe

Les risques d'origine externe sont regroupés en catégories suivantes :

A- La complexité des textes fiscaux

L'une des raisons qui rend les textes fiscaux difficiles à maîtriser et à appliquer par le contribuable et l'administration sont leurs complexités. « A partir de cette idée, un système fiscal complexe est un système mal maîtrisé et qui offre des voies d'échappement au contribuable. La complexité est la conséquence du jeu « du chat et de la souris » qui règle les rapports entre le fisc et le contribuable⁴¹ ».

B- Discordance entre comptabilité et fiscalité⁴²

Parce que comme le droit fiscal s'impose souvent aux comptes de l'entreprise, la comptabilité peut être conditionnée par certaines règles fiscales. Les entreprises à gestion fiscale transparente se trouvent particulièrement confrontées à un dilemme entre la règle fiscale et les impératifs que requiert la production d'une information financière fidèle.

Le code des impôts direct prévoit l'obligation pour les entreprises de tenir leur comptabilité conformément à la législation comptable et au code de commerce. Alors que

⁴¹ Idem, p145.

⁴² Idem, p145

cette consécration législative de la comptabilité comme base de détermination de la matière imposable amène l'entreprise à admettre les règles du droit comptable, il n'en demeure pas moins vrai, qu'en cas de divergence entre une règle comptable et une règle fiscale, le principe de l'autonomie du droit fiscal conduit à privilégier la règle fiscale.

Compte tenu des différences d'approche et des critères de mesure des résultats, il est normal qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité. Mais divergence, n'implique pas incompatibilité. Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable.

C- La maladresse de certains contrôleurs d'impôt

Certains contrôleurs agissent par maladresse provoquant ainsi un traumatisme chez les personnes contrôlées. En effet un contribuable qui respecte ses obligations mais qui, à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal, arrive à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle.

2-7-1-2- Risques d'origine interne

Les risques d'origine interne sont au nombre de deux :

A- Risques liés aux procédures

Adopter un ensemble de méthodes et de procédures fiscales permet de prévenir contre le risque fiscal. En effet, ce dernier se développe si les procédures mise en place sont défaillantes ou non adaptées aux besoins fiscaux de l'entité. 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 permettent de diminuer la probabilité et l'impact du risque inhérent. Leurs absences risquent de rendre le risque résiduel plus élevé.

De ce fait, l'efficacité du processus de gestion des risques ne peut être mesurée que par l'évaluation du risque résiduel. Plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace, plus ce risque est jugé minime.

B- Risques liés aux personnes

Les risques fiscaux peuvent résulter de la négligence, d'ignorance, d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif de la part des personnes.

Pour éviter cela, il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise, permettant ainsi au personnel d'avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale.

2-7-2- Le contrôle fiscal

Le contrôle fiscal peut être défini comme :

« Une action menée par un ou des représentants du trésor public afin de vérifier que les déclarations fiscales faites par le contribuable, personne physique ou morale, sont en concordance avec les éléments dont dispose l'administration fiscale. Après le contrôle fiscal, les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances ou les inexactitudes seront corrigées par l'administration ⁴³ »

En résumé, le contrôle fiscal est défini comme étant un contrôle effectué par l'administration fiscale et qui vise à détecter les anomalies erreurs et fraudes fiscales commises par le contribuable.

2-7-2-1 Types de contrôle

La vérification de la régularité fiscale peut se faire par :

A- La vérification préliminaire

La vérification préliminaire n'est pas subordonnée à la notification d'un avis préalable et ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale.

La vérification préliminaire est formelle, elle s'effectue dans les bureaux de l'administration fiscale et sur la base des 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.

⁴³ www.mataf.net

Ainsi, la vérification préliminaire revêt deux formes de contrôles :

Le contrôle formel : qui vise à s'assurer que les déclarations ont bien été souscrites et qu'elles ne contiennent pas d'erreurs évidentes. Ce contrôle peut être quasiment informatisé.

Le contrôle sur pièce : 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 figurant dans le dossier et tous les documents dont dispose l'administration. Ce contrôle aussi peut être réalisé en grande partie par un système informatique.

B- La vérification approfondie

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

Deux formes de vérifications approfondies sont prévues :

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 CA 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'interventions puissent être mises en œuvre simultanément.

2-7-2-2- Le pouvoir de contrôle de l'administration est assorti d'un pouvoir de redressement et de sanction

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

A- L'administration dispose d'un pouvoir de redressement

Ayant mis en évidence les irrégularités commises par l'entreprise, l'administration va réclamer à celle-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps voulu et qui correspond aux

irrégularités constatées. Il s'agit par exemple de l'impôt lié à des charges qui ont été déduites à tort pour la détermination de la base imposable (non réintégration des amortissements non déductibles fiscalement : amortissement du fonds de commerce, de voiture de tourisme d'une valeur supérieure à 1.000.000 DA) ; à des dépenses ayant le caractère d'immobilisations ou de stocks et qui ont été comptabilisées parmi les charges (erreur de qualification).

Ces redressements peuvent être forts importants, notamment lorsqu'ils correspondent à l'agrégation d'irrégularités détectées par l'administration sur l'ensemble des exercices contenus dans la période vérifiée.

B- L'administration dispose d'un pouvoir de sanction

L'administration ne se contente pas seulement de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise. Elle va sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises. 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 objectif, soit de percevoir une sorte de pénalité de retard auprès de l'entreprise pour réparer le préjudice subi par le trésor, soit de sanctionner plus nettement la faute même de l'entreprise.

On distingue deux grandes catégories de sanctions :

- Les sanctions fiscales administratives (pénalités de retard et de recouvrement, amendes fiscale relative à la retenue à la source et les pénalités pour défaut ou insuffisance de droit de timbre) ;
- Les sanctions fiscales pénales (infractions passibles de sanctions pénales 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. 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.

2-8- Les limites de l'audit fiscal

Face à l'importance, la complexité et l'instabilité de la législation fiscale, les risques fiscaux surgissent de toute part. L'audit fiscal demeure toutefois incapable de repérer toutes les irrégularités. Car ces dernières sont difficiles et délicates à apprécier. Les limites liées à la contrainte du temps de la mission : l'auditeur fiscal n'est pas présent en permanence dans la société auditée. Il intervient selon un calendrier établi à l'avance et pour une période bien déterminée. Son intervention limitée dans le temps, entraîne des risques fiscaux. Il procède à une estimation par le biais de sondage. Ces derniers lui permettent d'obtenir une conviction et non pas une certitude. La mission d'audit fiscal ne constitue pas une garantie, dans le cadre d'un contrôle fiscal ultérieur révélateur d'irrégularités fiscales. La responsabilité d'auditeur fiscal ne peut pas être mise en cause. Car sa mission est placée dans le contexte d'une mission de conseil. Et par conséquent, l'auditeur fiscal n'a pas une obligation de résultat mais de moyens.

Conclusion

L'audit est un examen fait par un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et l'efficacité d'une série d'opérations d'une entreprise par référence à des critères de qualités.

Les audits touchent aujourd'hui 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 meilleur 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. 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 constitue donc un recours privilégié de prévision, prévention et réduction du risque fiscal d'une part et la gestion de la fiscalité au mieux des intérêts de l'entreprise dans le respect de la légalité d'autre part. Puisque « mieux gérer sa fiscalité c'est mieux gérer ses finances » l'aspect fiscal de l'entreprise est devenu l'une des préoccupations majeures de tout dirigeant, afin de se prémunir contre les effets 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.

*Chapitre III : Etude empirique
d'un audit fiscal au sein de la
SARL « TIZI »*

Chapitre III : Etude empirique d'un audit fiscal au sein de la SARL « TIZI »

Introduction

Après avoir pris connaissance de la législation fiscale dans son ensemble, et après avoir traité théoriquement l'audit fiscal, nous allons finaliser ce mémoire avec le troisième et dernier chapitre qui concerne principalement les démarches que tout auditeur doit suivre dans le cadre d'un audit fiscal.

Il faut savoir que notre stage pratique s'est déroulé au sein d'un bureau de conseil fiscal qui offre des services d'aides et conseils aux entreprises sur tous les plans. (Conseil juridique, conseil fiscal, démarrage de l'entreprise, conseil en management, etc.). Ce cabinet nous a fourni des documents concernant une SARL. Pour des raisons de confidentialité, nous l'avons nommé « TIZI »

Le déroulement de la démarche de l'audit fiscal commence par la présentation de l'approche globale du régime et des obligations fiscales de l'entreprise qui permet de dégager les spécificités de l'entité et préparer par conséquent le dossier permanent composé par les différents dossiers.

Ensuite, l'auditeur devra examiner les différents documents de l'entreprise. Cette étape est primordiale, car elle permet à l'auditeur de détecter toutes insuffisances et anomalies sur le plan fiscal mais également sur le plan comptable, car rappelons le, il existe une interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité.

Section 1 : Présentation de la SARL « TIZI »

Selon la norme ISA315, l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement afin de lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque, de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

Dans le but d'avoir une prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur doit consulter le manuel fiscal de cette dernière. Ce manuel, qui doit être actualisé et mis à jour constamment, peut être une source importante d'information dans la mesure où il se compose essentiellement de :

-Dossier juridique permanent ouvert nécessairement au nom de l'entreprise auditée (Ce dossier regroupe les actes constitutifs de la société auditée) ;

-Dossier fiscal permanent reflétant la réalité actuelle de l'entreprise.

La connaissance générale de l'entreprise couvre aussi l'identification des années à auditer, généralement les années non atteintes par la prescription ainsi que la collecte de toutes les informations lui permettant d'identifier son régime fiscal, son activité, le secteur dans lequel elle évolue, son historique, son passé fiscal surtout si elle a déjà fait l'objet d'une vérification de sa situation fiscale, la comptabilité tenue, les rapports de la direction, les PV des assemblés, les rapports du commissaire au compte.

Un ensemble d'informations et de documents ont été communiqués à l'équipe chargée de l'audit légale. Ces documents ont permis une prise de connaissance générale et rapide de l'activité exercée par la SARL « TIZI ».

Nous avons pu ainsi noter plusieurs remarques d'ordre fiscal, notamment :

- Les encaissements sur les ventes de la SARL se font à 100% par virements et chèques bancaires ;
- La société est implantée à la wilaya de Tizi-Ouzou ;
- La société n'intervient que sur le marché national.

Tableau N° 07 : Informations sur la SARL TIZI

Forme juridique de la société	Société à responsabilité limitée
Date de création	15 Novembre 1998
Capital social	Le capital social de la SARL est de 1.000.000 DA
Localisation	Tizi-Ouzou
Régime d'imposition	La SARL a opté pour le régime réel d'imposition. En conséquence, elle est soumise à l'IBS.
Période des déclarations	La SARL opte pour une déclaration mensuelle (G50).
Assemblées des associés	Associé A.Y Cogérant Associé A.F gérant Les deux associés sont solidairement responsables des dettes et créances de la SARL.
Activités	La SARL est spécialisée dans les activités suivantes : -La promotion immobilière ; -Les travaux d'aménagement et de confortement en béton armé ; -La rénovation, modernisation et habillage des stations-service NNN.
Clients	-NAFTAL ; -Entreprises privées.
Effectifs	L'effectif total de la SARL « TIZI » s'élève à 118 salariés à temps plein et à durée indéterminée, répartis comme suit : -Cadres : 07 salariés ; -Exécutions : 16 salariés ; -Manœuvres : 95 salariés.
Contrôles existants	-Contrôle externe : Commissaires aux comptes -Inexistence du service audit interne
Chiffre d'affaires réalisé (2016)	12.596.257 DA

Source : Etabli par nos soins à partir des informations de l'entreprise

Section 2 : L'audit de la régularité fiscale de l'entreprise

Après avoir pris connaissance de la SARL « TIZI », nous avons procédé à l'analyse des différents documents comptables, fiscaux, etc.

2-1-L'audit de passage du résultat comptable au résultat fiscal

A ce niveau, il y a lieu de respecter la séparation des exercices en faisant supporter à chaque exercice les charges qui le concerne, et en lui affectant les produits y afférant. L'auditeur fiscal vérifie l'existence des insuffisances constatées, susceptibles d'altérer le résultat de l'exercice et de remettre en cause la fiabilité des informations comptables.

L'auditeur fiscal, dans sa mission de contrôle des comptes doit vérifier les points suivants :

- Le principe d'indépendance des exercices ; si les charges concernant les exercices antérieurs ne font pas l'objet de transfert des charges ;

- La récupération de la taxe sur la valeur ajoutée privant l'entreprise des avantages fiscaux ou encore la non récupération à tort de la taxe découlant de l'ignorance des textes ;

- Les charges non constatées en particulier :

- 1-Le reliquat du congé annuel.

- 2-Les loyers, les frais de téléphone et télex qui sont généralement non provisionnés.

- 3-Les charges fiscales et sociales en cas de non déclaration.

- 4-Le non respect des délais réglementaires des dépôts des déclarations fiscales (IRG ; TVA ; IBS) et des déclarations sociales causent à l'entreprise des pénalités et des majorations de retard ;

Toutes ces anomalies apparentes remettent en cause la fiabilité des informations et par voie de conséquence du résultat de l'exercice ainsi que le résultat fiscal.

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable, en tenant compte des réintégrations (à rajouter) et des déductions (à déduire, y compris les reports déficitaires déductibles fiscalement)

Tableau N°08 : Détermination du résultat fiscal (2016)

Résultat net de l'exercice	Bénéfice : 1 649 264
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles	24 000
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductible	-
Quote-part des frais de recherche et développement	-
Impôts exigible sur résultat	968 453
Total des réintégrations	992 453
Autres déductions	16 848
Total des déductions	16 848
Déficit de l'année 2013	253 850
Total des déficits à déduire	253 850
Résultat fiscal	Bénéfice : 3 963 966

Source : Tableau de détermination du résultat fiscal de la SARL TIZI.

-Lors de la détermination du bénéfice comptable, les cadeaux publicitaires ont été déduits à 84000 DA (700 DA/U X 120 Unités).

Nous rappelons que (selon l'art 169-1 du CIDTA) le prix unitaire des cadeaux publicitaires est plafonné à 500 DA/U. Et le surplus du montant doit être réintégré. Donc l'entreprise a respecté ces conditions de déductibilité. (24 000=120U X 200 DA).

-Les Quote-part de sponsoring et les parrainages, lors de la détermination du bénéfice comptable, ont été déduites à 203 069 DA.

Nous rappelons que (selon l'article 169-2 du CIDTA) le sponsoring est déductible jusqu'à 10% du CA et qu'il ne doit pas dépasser 30.000.000DA. (203.069 DA est inférieur à 10% du CA qui est égal à 6.596.225,7 Da, il est également inférieur à 30.000.000DA)

Donc il n'y a pas de surplus à réintégrer.

-Les frais de recherche et de développement ont été comptabilisés à 80000 DA.

Nous rappelons que (selon l'art 171 du CIDTA) ce montant est inférieur à 10% du bénéfice et il n'excède pas 100.000.000 DA (800.000 DA inférieur à 10% du bénéfice qui est égal à 164926.4 DA et également inférieur à 100000000 DA).

-L'entreprise a supporté des pertes à partir de 2013. Ce qui fait que le déficit est présent depuis 3 ans. En conséquence, ces pertes qui sont égales à 253.850 DA ont été déduites pour déterminer le résultat fiscal (l'article 147 du CIDTA).

2-2- L'audit des déclarations fiscales

L'auditeur fiscal doit décrire les différentes procédures d'établissement des déclarations et doit identifier les sources des données déclarées.

Cette étape lui permettra de :

-Savoir si les déclarations fiscales sont établies à partir des données comptables (cela suppose que la comptabilité est constamment mise à jour) ou extracomptables (et cela suppose une confrontation à posteriori des données déclarées avec les données comptabilisées) ;

-Identifier les sources des données à auditer (données comptables ou extracomptables ou les deux à la fois, en fonction des particularités de la société et des impôts à auditer) ;

-Détecter les anomalies ou insuffisances au niveau des procédures d'établissement des déclarations fiscales.

Rappelons que la SARL « TIZI » a opté pour une déclaration mensuelle, et de ce fait, elle devra déposer ses déclarations avant le 20 de chaque mois.

Avant de procéder à la vérification du CA déclaré, il y'a lieu de vérifier que les TAP et les TVA ont été correctement calculées, et que les déclarations ont été déposées dans les délais, quelque soit le MT du CA déclaré

2-2-1 - L'audit sur la TVA

Dans cette catégorie d'impôt, il y'a lieu de s'assurer :

- que tout les produits soumis à la TVA ont été déclarés, que les taux appliqués sont corrects et que les différentes sources de calcul du CA sont cohérentes voire égal au CA comptabilisé et déclaré.

-Les règles de fait générateur de la TVA sont parfaitement respectées.

-Audit des procédures de récupération de la TVA afin de s'assurer que les conditions de déductibilité sont parfaitement respectées.

La SARL « TIZI » exerce une activité de construction des bâtiments. Son fait générateur est l'encaissement du CA. Son taux d'imposition est de 17% et non de 19% en raison du fait que le dossier étudié concerne l'exercice de 2016 et non celui de 2017.

Tableau N°09 : Déclarations de la TVA

Mois	CA HT	CA imposable	Montant à payer	Date	Observations
Janvier	1954352	1954352	332239	09/02/2016	Calcul correct et délai respecté
Février	2146414	2146414	364890	17/03/2016	Calcul correct et délai respecté
Mars	305700	305700	51969	10/04/2016	Calcul correct et délai respecté
Avril	2161716	2161716	367492	19/05/2016	Calcul correct et délai respecté
Mai	100000	100000	17000	12/06/2016	Calcul correct et délai respecté
Juin	845999	845999	143820	19/07/2016	Calcul correct et délai respecté
Juillet	115000	115000	19550	10/08/2016	Calcul correct et délai respecté
Août	1235000	1235000	209950	20/09/2016	Calcul correct et délai respecté
Septembre	176413	176413	29990	18/10/2016	Calcul correct et délai respecté
Octobre	1925342	1925342	327308	17/11/2016	Calcul correct et délai respecté
Novembre	Néant	Néant	Néant	20/12/2016	Calcul correct et délai respecté
Décembre	1300000	1300000	221000	16/01/2017	Calcul correct et délai respecté
Total	12265936	12265936	2085208		

Source : Elaboré par nos soins à partir des déclarations G50

Les calculs des TVA sont corrects, et les délais de dépôts des déclarations ont été respectés

2-2-2 - L'audit sur la TAP

La base imposable en matière de la TAP est la même que celle de la TVA (CA HT encaissé). La différence réside dans le fait que pour la TAP, sa base imposable sera réduite d'une réfaction de 25%.

Tableau N°10 : Déclarations de la TAP

Mois	CA HT	CA imposable	MT à payer	Date	Observations
Janvier	1954352	1465764	29315	15/02/2016	Calcul correct et délai respecté
Février	2146414	1609810	32196	17/03/2016	Calcul correct et délai respecté
Mars	305700	229275	4585	10/04/2016	Calcul correct et délai respecté
Avril	2161716	1621287	32426	19/05/2016	Calcul correct et délai respecté
Mai	100000	75000	1500	12/06/2016	Calcul correct et délai respecté
Juin	845999	634499	12689	19/07/2016	Calcul correct et délai respecté
Juillet	115000	86250	1725	10/08/2016	Calcul correct et délai respecté
Août	1235000	926250	18525	20/09/2016	Calcul correct et délai respecté
Septembre	176413	132309	2646	18/10/2016	Calcul correct et délai respecté
Octobre	1925342	1444006	28880	17/11/2016	Calcul correct et délai respecté
Novembre	Néant	Néant	Néant	20/12/2016	Calcul correct et délai respecté
Décembre	1300000	975000	19500	16/01/2016	Calcul correct et délai respecté
Total	12265936	9199450	183989		

Source : Etabli par nos soins à partir des déclarations G50

Nous constatons que les délais de dépôts des déclarations ont été respectés.

2-2-3 - L'audit sur le CA déclaré

Cette étape vise à s'assurer que le CA déclaré est égal à celui qui est comptabilisé. Et cela se fait en comparant le CA encaissé (Entreprise de travaux de bâtiment) au CA déclaré. Tout écart signifie qu'une fraction des droits en matière de TAP et TVA n'a pas été déclarée.

Tableau N° 11 : Comptes financiers de l'entreprise

Mois	CA HT encaissé	CA HT déclaré sur G50	Ecart
Janvier	2834875	1954352	880523
Février	2146414	2146414	-
Mars	305700	305700	-
Avril	2161716	2161716	-
Mai	150000	100000	50000
Juin	845999	845999	-
Juillet	115000	115000	-
Août	1235000	1235000	-
Septembre	176413	176413	-
Octobre	2734895	1925342	809553
Novembre	Néant	Néant	Néant
Décembre	3200000	1300000	1900000
Total	15906012	12265936	3640076

Source : Elaboré par nos soins à partir des déclarations G50 et des relevés bancaires de l'entreprise

L'entreprise a réalisé durant l'exercice 2016 des écarts significatifs, et de ce fait, elle est exposée à des sanctions fiscales pour insuffisance de déclaration.

Il y'a lieu de déterminer le droit éludé que le contribuable devra verser en plus des majorations. De plus, tout retard de paiement, entraine au versement des pénalités de retards égales à 3%/mois.

Le taux de majoration dépend du montant des droits éludés. (ART 193 CIDTA)

- 10% lorsque le montant des droits éludés est inférieur ou égal à 50000 DA.
- 15% lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 50000 DA et inférieur ou égal à 200000 DA.

➤ 25% lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 200000 DA

-Pour le mois de janvier, mai, octobre et décembre, et suite à une vérification, la société a été régularisée en matière de la TAP et de la TVA :

La différence = CA réel (encaissé) - CA déclaré

Janvier

$$880523 = 2834875 - 1954352$$

TAP

$$\text{CA imposable} = 880523 \times 0.75 = 660392$$

$$\text{TAP} = 660392 \times 2\% = 13207$$

$$\text{TVA} = 880523 \times 17\% = 149688$$

Mai

$$50000 = 150000 - 100000$$

TAP

$$\text{CA imposable} = 50000 \times 0.75 = 37500$$

$$\text{TAP} = 37500 \times 2\% = 750$$

$$\text{TVA} = 50000 \times 17\% = 8500$$

Octobre

$$809553 = 2734895 - 1925342$$

TAP

$$\text{CA imposable} = 809553 \times 0.75 = 607164$$

$$\text{TAP} = 607164 \times 2\% = 12143$$

$$\text{TVA} = 809553 \times 17\% = 137624$$

Décembre

$$1900000 = 3200000 - 1300000$$

TAP

$$\text{CA imposable} = 1900000 \times 0.75 = 1425000$$

$$\text{TAP} = 1425000 \times 0.02 = 28500$$

$$\text{TVA} = 1900000 \times 17\% = 3230000$$

Tableau N°12 : L'application des pénalités

	Montant d'impôt régularisé		Majoration	Intérêt de retard de 3%/mois	Montant des pénalités TAP	Montant des pénalités TVA
	TAP	TVA				
Janvier	13207	149688	15%		1981	22453
Février				3%	396	4490
Mars				3%	396	4490
Avril				3%	396	4490
Mai	750	8500	10%	1%	132+75	4490+850
Juin				3%	22	255
Juillet				3%	22	255
Aout				3%	22	255
Septembre				3%	22	255
Octobre	12143	137624	15%	3%	22+1821	255+20643
Novembre				3%	364	4128
Décembre	28500	3230000	25%	3%	364+7125	4128+807500
					TOTAL : 13160	TOTAL : 878937

Le calcul des pénalités arrêté à 25% maximum

Total pénalité : 892097

Total droit : 4472509

Source : Etabli par nos soins à partir des écarts constatés

Le tableau ci-dessous, nous permet d'avoir des informations complémentaires sur les virements non déclarés.

Tableau N°13 : Liste des virements bancaires non déclarés sur le G50

Réf	Date	Client	Montant HT	TVA
R/56	12/01/2016	XXXX	880.523	149.688
R/626	15/05/2016	YYYY	50.000	85.000
R/152	25/10/2016	WWWW	809.553	137.624
R/720	14/12/2016	XXXX	1.000.000	18.700.00
R/400	23/12/2016	YYYY	8.000.000	13.640.000
Total			20.740.076	15.882.312

Source : Etabli par nos soins à partir des encaissements de l'entreprise

Exemple d'une déclaration mensuelle G50.

Déclaration du chiffre d'affaire du mois de Juin 2016

Wilaya : TIZI OUZOU

Raison sociale : SARL « TIZI »

Inspection : Abane Ramdane

Activité : Activité immobilière

Commune Tizi-Ouzou,

Tableau N°14 : Déclaration mensuelle (G50) du mois de Juin 2016

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%			
Opérations imposables	Chiffre d'affaire	Chiffre d'affaire imposable	Montant à payer
Affaire bénéficiant d'une réfaction de 25%	845999	634499	12689
Total	845999	634499	12689

IRG Salaires	Salaire imposable	Montant à payer
IRG Salaires	374589	6871
Total	374589	6871

Taxe sur la valeur ajoutée			
Opérations assujetties à la TVA	CA total	CA exonéré	CA imposable
TVA à 17%	845999	-	845999
Total	845999	-	845999
			Total des droits
			Total des déductions
			TVA à payer
			Précompte à reporter

Récapitulation	Montant
TAP	12689
IRG SALAIRES	6871
TVA	143820
Total à payer	163380

A TIZI OUZOU Le
19/07/2016
Signature et cachet

2-2-4 - L'audit sur l'IBS

Cet audit portera sur les déclarations des résultats accompagnés de documents annexes qui doivent être souscrits dans les quatre mois de la clôture de chaque exercice pour les entreprises soumises à l'IBS.

Toutefois, l'entreprise TIZI a opté pour un versement fractionné de l'IBS. Ce versement se caractérise par le fait que le contribuable n'attende pas jusqu'aux trois prochains mois de l'exercice concerné pour verser l'IBS. Le versement est fractionné en trois acomptes dont chacun est égal à 30% de l'IBS de l'exercice précédent.

Après avoir calculé les acomptes, ces derniers doivent être imputés à l'IBS de l'exercice concerné afin de déterminer le solde. Dans le cas où les 3 acomptes n'excèdent pas l'IBS, le contribuable devra verser le solde restant au 30/04/2017. Dans le cas contraire, l'administration fiscale devra verser le précompte, car le contribuable a versé plus de somme que ce qu'il devait payer annuellement.

Dans cette catégorie d'impôt, l'auditeur doit vérifier si l'entreprise a respecté les délais de versement des acomptes et si les montants calculés sont correctes.

Tableau N°15 : Acomptes provisionnelles d'IBS

Acomptes	Montants	Dates de paiement	Observations
1 ^{er} acompte	245415	20/03/2016	Calcul correct et délai respecté.
2eme acompte	245415	20/06/2016	Calcul correct et délai respecté
3ème acompte	245415	20/11/2016	Calcul correct et délai respecté
Solde de liquidation	232208	30/04/2017	Cet écart est du au fait que le résultat de 2016 est inférieur à celui de 2017

Source : Etabli par nos soins à partir des déclarations G50.

Le contribuable a parfaitement respecté les délais de paiement des acomptes. Dans le cas contraire, il aurait payé une pénalité de 10% de l'acompte concerné.

2-2-5- L'audit sur l'IRG

Tableau N°16 : Déclarations de l'IRG

Mois trimestre)	IRG (par	Salaire imposable	Droit dû	Date	Observations
T1		305263	4692	10/04/2016	Calcul correct et délai respecté
T2		374589	6871	19/07/2016	Calcul correct et délai respecté
T3		398580	7716	14/10/2016	Calcul correct et délai respecté
T4		398580	7716	16/01/2017	Calcul correct et délai respecté

Source : Etabli par nos soins à partir des déclarations G50

2-3- Les observations relevées

Les observations relevées sont les suivantes :

- Les CA déclarés sur les G50 durant les mois de janvier, mai, octobre et décembre ne sont pas les mêmes que ceux qui ont été encaissés. Ceci est dû à des écarts non constatés d'un montant de 3640076 DA.
- L'IBS que l'entreprise a déterminé n'est pas correct, car elle a oublié, lors de la détermination du bénéfice fiscal, de réintégrer certaines charges qui ne respectent pas les conditions de déductibilité :
 - Certaines charges ne concernent pas l'exercice de 2016 ;
 - L'entreprise a supporté des charges non liées à l'activité, telles que les charges d'hôtels non déductibles ;
 - L'amortissement des véhicules de tourisme dépasse 1000000 DA. Le surplus n'a pas été réintégré ;

En conséquence, il y a lieu de reconstituer le bénéfice fiscal pour déterminer le montant de l'IBS que l'entreprise aurait dû déclarer et d'appliquer au droit élué une majoration au même titre que la TVA et la TAP.

- En terme d'optimisation fiscale, l'entreprise a financé l'intégralité de ses investissements par des capitaux propres, alors qu'elle aurait pu financer une partie de cet investissement par un emprunt bancaire qui aurait permis de réaliser des économies d'impôt grâce aux charges d'intérêt que cet emprunt génère ;
- Nous supposons que l'entreprise a opté pour le bon régime d'imposition (réel), car durant l'exercice de l'année 2013, l'entreprise a réalisé un déficit qu'elle a reporté en 2016. Alors que si elle avait opté pour le régime forfaitaire, le report du déficit n'aurait pas eu lieu.

2-4- Recommandations

Pour assurer une gestion fiscale saine et rationnelle, nous proposons à la SARL, les recommandations ci-après :

-Adapter l'organisation comptable aux besoins fiscaux

Etant donné les irrégularités relevées, nous estimons que la définition des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justifications comptables et de rapprochements comptabilité-fiscalité s'avère nécessaire du fait que les dites procédures permettent de réduire les risques fiscaux d'origines comptable.

En effet, la prévention des dits risques suppose la mise en place d'une procédure permettant un rapprochement systématique de la comptabilité avec les bases déclarées. Ce rapprochement concerne le CA déclaré au titre de la TVA et TAP avec le chiffre d'affaire comptabilisé.

Pour assurer un rapprochement efficace, la préparation des déclarations fiscale doit reposer sur la comptabilité.

En outre, l'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux peut constituer une réponse adéquate à certains risques fiscaux. A cet égard, la création de certains sous-comptes comptables de charges ou de produits destinés à enregistrer les opérations ayant une incidence sur la détermination du résultat imposable permet d'accélérer l'inventaire des retraitements devant être opéré au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.

L'entreprise doit prendre en considération les réintégrations de certaines charges telles que les pénalités, les frais divers pour la détermination du bénéfice fiscal.

-Recourir à l'emprunt bancaire

Pour minimiser les impôts à payer, l'entreprise doit financer ces investissements à partir des emprunts bancaires. Cela permettra à l'entreprise de réaliser des économies d'impôts.

Conclusion

Durant notre stage, nous avons analysé les différents documents fiscaux et comptables de la SARL TIZI. Nous avons constaté qu'en termes de régularité, l'entreprise a respecté ses obligations légales. Toutes ses déclarations ont été déposées dans les délais fixés par la législation fiscale. Toutefois, l'entreprise est exposée à des sanctions fiscales qui sont dues à des insuffisances en matière de déclaration du CA.

De plus, nous avons constaté que l'intégralité des investissements a été financée par les capitaux propres, alors que si elle avait recouru à l'emprunt bancaire, elle aurait réalisé des économies d'impôt grâce aux intérêts qui sont déductibles.

Nous supposons que l'entreprise a choisi le bon régime d'imposition car elle a réalisé durant les exercices précédents un déficit important qui lui a permis de réduire la base imposable à l'IBS. Alors que si elle avait opté pour le régime forfaitaire, le report du déficit ne pourrait avoir lieu étant donné que l'entreprise serait exonérée de l'IBS.

Conclusion générale

Ce mémoire avait pour objectif de montrer l'importance de l'audit fiscal au sein des entreprises. Ces dernières sont confrontées à une législation fiscale instable et complexe qu'il faut suivre régulièrement.

En effet, un contrôle fiscal peut avoir lieu à n'importe quel moment, et toute détection d'erreurs ou de fraudes, expose l'entreprise à des sanctions qui peuvent être lourdes. L'audit fiscal ne doit pas être confondu avec le contrôle fiscal, car ce dernier est effectué par l'administration fiscale dans le but de sanctionner l'entreprise contrôlée en cas de détection d'irrégularités commises par cette dernière. Quant à l'audit fiscal, ce dernier intervient afin d'éviter à ce que cela se produise. Il est effectué par un professionnel compétent qui analyse la situation fiscale de l'entreprise sur deux champs :

- L'examen de la régularité fiscale qui est un moyen de vérification du respect des règles fiscales en vigueur auxquelles l'entreprise est soumise.
- L'examen de l'efficacité fiscale qui mesure l'aptitude d'une entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans sa gestion afin de parvenir aux objectifs fixés.

Toutefois, l'audit fiscal n'a pas pour objectif de trouver les moyens permettant la tricherie ou le camouflage des fraudes fiscales. Mais, il s'agit d'éliminer ou de minimiser la charge fiscale de l'entreprise tout en respectant les dispositions légales et fiscales en vigueur et en profitant des avantages offerts aux contribuables.

L'auditeur doit suivre une démarche rigoureusement allant de la prise de connaissance générale de l'entreprise à la vérification des documents comptables et fiscaux. Il doit découvrir l'origine du risque fiscal et de proposer des solutions pour améliorer sa gestion fiscale.

Toutefois, il faut préciser que l'audit fiscal est porteur à la fois d'impératifs et d'incertitudes :

-Impératifs, car il convient de ne pas considérer l'audit fiscal comme une fin en soi, ce n'est en effet qu'un instrument, un outil qui s'intègre dans la gestion de l'entreprise et qui est mis à la disposition des dirigeants.

-Incertitudes, car l'audit fiscal comme tout autre audit, comporte un coût et constitue pour l'entreprise un investissement en terme de sécurité et d'efficacité.

De plus, l'auditeur fiscal devra être au diapason des exigences nouvelles, c'est-à-dire être informé des nouvelles dispositions fiscales (réglementation fiscale, loi de finance, loi de finance complémentaire ...).