

UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI DE TIZI-OUZOU

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



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences de Gestion

Spécialité : Audit et contrôle de gestion

Thème

Audit et évaluation des techniques de
couverture des risques fiscaux

Présenté par :

-DOUNAS Mrizek
-SAIM Slimane

Dirigé par :

AMIAR. Habib

Coo-dirigé par :

BOUAZIZ. Hakim

Devant le jury composé de :

- Président : HADJOU. A. AZIZ
- Examineur : MAHTOUT. IDIR
- Rapporteur : AMIAR. HABIB

Promotion 2019/2020

Remerciements :

*Au terme de ce travail, nous remercions le **BON DIEU** tout puissant qui nous a donné la santé et la volonté d'accomplir ce travail.*

*Nos vifs remerciements à **Mr. AMIAR**, notre promoteur, qui a bien voulu nous guider tout au long de nos recherches, nous tenons à lui exprimer nos vifs remerciements pour la qualité de son encadrement, sa disponibilité, son soutien et ses conseils tout au long de ce travail.*

*Nous remercions aussi nos Co-encadreurs **Mr. BOUAZIZ** et **Mr. HAMOUDI**, ainsi que les membres du jury qui nous font l'honneur d'accepter d'évaluer notre travail.*

*Nos remerciements les plus sincères pour tous les enseignants de la **faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion** et plus particulièrement aux **enseignants du département des Sciences de Gestion** qui nous ont transmis le savoir tout au long de notre parcours universitaire.*

*Nos remerciements s'adressent aussi à **tout le personnel de la direction générale des impôts de Tizi Ouzou**, qui nous ont accueillis pour effectuer notre stage de fin cycle.*

Enfin, nous remercions toute personne qui a contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Dédicaces

J'ai l'honneur de dédier ce travail à :

- ☞ Mon père et ma mère qui m'ont toujours encouragé tout au long du parcours scolaire et universitaire ;
- ☞ Mes chers frères et sœurs ;
- ☞ Mes amis
- ☞ Toute personne qui m'a encouragé de près ou de loin ;

Mrizek

Dédicaces

J'ai l'honneur de dédier ce travail à :

- ☞ Mon père et ma mère qui m'ont toujours encouragé tout au long du parcours scolaire et universitaire ;
- ☞ Mes chers frères et sœurs ;
- ☞ Mes amis
- ☞ Toute personne qui m'a encouragé de près ou de loin ;

Slimane

Sommaire

Sommaire

Liste des abréviations	
Introduction générale.....	02
Chapitre I : Généralités sur les risques fiscaux et leurs techniques de couverture	
Introduction.....	05
Section 01 : Généralités sur le risque fiscal.....	06
Section 02 : Typologie du risque fiscal.....	11
Section 03 : Techniques de couverture des risques fiscaux.....	19
Conclusion.....	24
Chapitre II : Formes et démarche de l'audit fiscal	
Introduction.....	26
Section 01 : Formes de contrôle de l'administration fiscale.....	27
Section 02 : Rôle de l'administration fiscale et de l'auditeur légal.....	37
Section 03 : La démarche de l'audit fiscal.....	46
Conclusion.....	57
Chapitre III : Le déroulement de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise	
Introduction.....	59
Section 01 : Phase préliminaire.....	60
Section 02 : Phase de réalisation.....	66
Section 03 : Résultats et recommandations.....	79
Conclusion.....	83
Conclusion générale.....	85
Bibliographie.....	88
Liste des tableaux et figures.....	91
Liste des annexes.....	93
Table des matières.....	97



Liste des
abréviations

Liste des abréviations :

Art : Article

CA : Chiffre d’Affaire

CIDTA : Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées

CII : Code des Impôts Indirects

CF : Compte Financier

CPF : Code des Procédures Fiscales

CTCA : Code et Taxes sur le Chiffre d’Affaire

DG : Direction Générale

DGI : Direction Générale des Impôts

HT : Hors Taxes

IBS : Impôt sur le Bénéfice des Sociétés

IRG : Impôt sur le Revenu Global

IRG/RCM : Impôt sur le Revenu Global/ Revenu de Capitaux Mobiliers

IRPP : Impôt sur le revenu des personnes physique

LF : Loi de Finance

PCN : Plan Comptable National

PV : Procès Verbal

SARL : Société à Responsabilité Limité

SCF : Système Comptable Financier

TAP : Taxe sur l’Activité Professionnelle

TTC : Toutes Taxes Comprises

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

VASFE : Vérification Approfondie de la Situation d’Ensemble

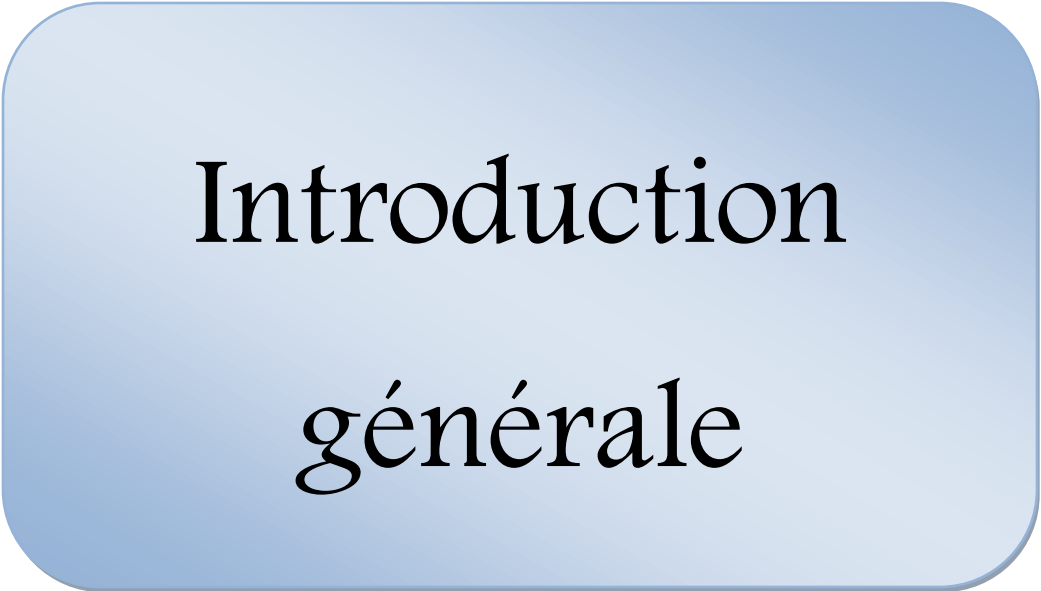
Liste des tableaux
et figures

Liste des tableaux

Tableau n°1 : Le compte financier	70
Tableau n°2 : Le compte de caisse au titre de l'exercice 2017.....	71
Tableau n°3 : Le compte de caisse au titre de l'exercice 2018	72
Tableau n°4 : La somme des écarts CF et crédits de caisse.....	79
Tableau n°5 : Somme des droits et pénalités dues en matière TAP.....	79
Tableau n°6 : Somme des droites et pénalités dues en matière de TVA.....	80
Tableau n°7 : Somme des droits et pénalités dues en matière d'IBS.....	80
Tableau n°8 : Somme des droits et pénalités en matière d'IRG.....	81

Liste des figures :

Figure n°1 : Nature des missions d'audit selon différents facteurs.....	60
Figure n°2 : Organigramme de l'entreprise.....	64
Figure n°3 : Informations concernant l'entreprise audité.....	65
Figure n°4 : Questionnaire de contrôle interne.....	66



Introduction
générale

L'économie moderne a connue une profonde mutation manifestée par l'ouverture à l'international, la généralisation des échanges, la concurrence accrue au sein des différents secteurs et la standardisation des normes de travail ce qui impose aux entreprises de mobiliser des ressources humaines et financières dans tout les domaines y compris le domaine juridique et fiscal.

La fiscalité est une spécialité difficile à manipuler puisqu'elle est quasiment permanent, les travaux de recherche ne cessent d'augmenter et les lois fiscales sont souvent en agitation.

Quoique la fiscalité était considérée comme une dimension complexe et coûteuse, peu à peu la perfection de la fiscalité évolue. Elle évolue dans le sens d'une attention plus grande portée aux questions de la sécurité juridique des opérations de l'entreprise, la fiscalité regroupe l'ensemble de la législation et la réglementation en vigueur en matière fiscale, les prélèvements fiscaux et d'autre pratique et mesures relatives à l'administration fiscale.

L'audit fiscal qui est issue de l'audit comptable et financier est une pratique émergente qui occupe une place décisionnelle dans chaque organisation.

Par ailleurs, la fiscalité est devenue l'une des préoccupations majeures de toute entreprise, puisque mieux gérer la fiscalité, c'est mieux gérer les finances de l'entreprise. La gestion fiscale se résume en un ensemble d'actions, de techniques et de décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques fiscaux. Une telle gestion ne peut se concevoir abstraction faite des autres fonctions de l'entreprise, elle doit être intégrée au niveau de la gestion de l'entreprise pour une gestion fiscale convenable, un diagnostic fiscal s'avère indispensable d'où l'apparition de l'audit fiscal qui constituerait un recours privilégié de provision, prévention et réduction de risque fiscal d'une part et gestion de la fiscalité au mieux des intérêts de l'entreprise dans le respect de la légalité d'autre part.

Les scandales financiers vécus ces dernières décennies partout dans le monde étaient d'un effet considérable et néfaste aux entreprises et aux économies nationales des pays en question.

De même, ces scandales soulèvent non seulement la nécessité d'avoir un ensemble de système de gouvernance et un mécanisme de contrôle interne efficient mais aussi une évaluation permanente et continue des risques fiscaux et des techniques de couvertures déployées par les services de contrôle interne et les différentes parties prenantes de l'entreprise à fin de maîtriser les différents risques d'opportunité et de délinquance fiscale.

Compte tenu de l'existence du risque fiscal et des différents efforts consacrés par les entités pour le maîtriser, notre étude se focalisera sur l'identification et l'évaluation des différentes techniques de couvertures des risques fiscaux.

La question principale de notre travail est comme suit : « **comment peut-on à travers l'audit fiscal détecter et évaluer les risques fiscaux ?** »

Cette problématique fait apparaître d'autres questions secondaires à savoir :

- Qu'est-ce qu'un risque fiscal ?
- Comment gérer un risque fiscal?
- Quelles sont les techniques de couverture des risques fiscaux?

Pour aborder cette problématique nous proposons les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : L'audit fiscal est un moyen efficace et indispensable dans la gestion des risques fiscaux.

Hypothèse 2 : L'audit fiscal joue un rôle secondaire dans la maîtrise des risques fiscaux.

Pour répondre à notre problématique de recherche, nous avons suivi une méthodologie qui consiste en une recherche documentaire appuyée par un stage en milieu professionnel.

**Chapitre 01: Généralités sur les
risques fiscaux, et leurs techniques
de couverture**

Introduction

L'environnement fiscal est le résultat d'une évolution socio-historique propre à chaque pays. Il fait partie des préoccupations de l'entreprise, car il donne un aperçu sur les risques encourus dans le cadre du projet d'implantation qu'elle se doit de conduire, ne serait-ce que pour connaître les moyens dont elle dispose pour y faire face.

Souvent subie et vécue comme source de risque, la fiscalité a été pendant de nombreuses années considérée comme une dimension complexe et coûteuse. Cependant, peu à peu, sa perception a évolué dans le sens où l'attention est portée aux questions touchant à la sécurité juridique des opérations de l'entreprise. La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre est source de contrôle et de sanction de la part de l'administration, les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise sont apparus rapidement.

Par conséquent, l'attention des dirigeants est portée prioritairement sur la détermination et la gestion du risque fiscal.

Le risque fiscal trouve son origine dans la complexité des règles applicables, et dans la façon qu'a l'entreprise de les appréhender. Vu les contradictions entre l'intérêt des directions fiscales et les entreprises en vertu de la vue négative de l'impôt par les contribuables.

En vue de la complexité du risque fiscal et de son interprétation qui diffère d'un auteur à un autre, nous allons présenter dans ce présent chapitre, les différentes définitions du risque fiscal, sa typologie ainsi que les techniques pouvant aider les entreprises à couvrir et à minimiser ce risque.

Section 1 : Généralités sur le risque fiscal

Il convient, dans une première étape, d'analyser en profondeur la notion de risque fiscal en passant en revue les définitions et les caractéristiques de cette notion avancée par les chercheurs.

1. Définition littéraire du risque fiscal :

Tout au long de son activité, l'entreprise peut subir une multitude de risques de natures et d'ampleurs diverses. C'est dans ce contexte, que le risque fiscal est défini de plusieurs manières, mais avant de présenter les définitions du risque de l'entreprise, il est utile de donner la définition de la notion de risque.

1.1. Définitions de la notion de risque

Le dictionnaire Robert attribue la définition suivante au mot risque : «danger éventuel plus au moins prévisible» ou «éventualité d'un événement préjudiciable à la santé, la vie de quelqu'un, la possession de quelque chose».

Une autre définition présentée par Desroches et al considère le risque comme la mesure d'un ensemble d'éléments de la situation dangereuse qui, combinés à des conditions particulières d'environnement, redoutées ou non, connues ou non, peuvent entraîner des conséquences préjudiciables ou accidentelles.

Ces définitions mettent l'accent sur la négativité de ce terme en l'associant généralement à une perte ou à un préjudice. Il s'agit en d'autres termes du risque pur qui se définit, selon le professeur Jean-Paul A. LOUISOT, comme «un événement aléatoire dont la survenance entraîne une perte pour l'entreprise». Le même auteur souligne qu' «au cours des dernières décennies, on a pris l'habitude de ne considérer que l'aspect négatif de l'incertitude du futur, en un mot la probabilité de pertes engendrées par un événement aléatoire, en oubliant la possibilité de gains, et que l'on nomme aujourd'hui opportunités» D'autres chercheurs présentent ainsi des définitions de la notion du risque qui englobent aussi bien ses aspects négatifs que positifs.

Dans le même ordre d'idées, et leur livre sur la Gestion des risques et la méthode d'optimisation globale, Barthélemy et Courrèges définissent le risque comme «une situation dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entité (individu,

famille, entreprise, collectivité) qui le subit». Selon ces mêmes auteurs, certains risques ont des effets positifs et on les qualifie de «chance» ou «opportunités» et d'autres ont des effets négatifs.¹

1.2. L'entreprise et le risque

«Dans la vie de l'entreprise, comme dans les théories économiques et financières, le risque est considéré comme inhérent à l'acte d'entreprendre»². L'entreprise n'est plus considérée comme une «boîte noire». Elle agit dans un environnement économique, financier et réglementaire de plus en plus complexe, dynamique, évolutif, hostile et porteur de risques³.

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

La limite de cette définition réside dans le fait qu'elle évoque seulement le cas de risque négatif. Tout en s'appuyant sur cette définition, Franck MOREAU souligne que la notion du risque de l'entreprise comporte trois dimensions: le péril ou le danger identifié ou non identifié (source de risque), ce que affectent les périls (les objectifs ou les processus de l'entreprise) et la mesure de la vulnérabilité qui dépend de la probabilité d'occurrence et de la mesure d'impact⁴.

1.3. Définition du risque fiscal : une revue de la littérature

La notion de risque fiscal englobe, selon Rossignol, deux acceptations ; la première, classique, correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi inefficace, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Selon ce même auteur, le risque fiscal, se conjugue en un risque sanction à un risque perte d'opportunité.

Par ailleurs, le risque fiscal est défini par l'OCDE, comme « le risque lié au non-respect par le contribuable des obligations suivantes : l'enregistrement dans le système, la production en temps utile de déclarations et de renseignements, l'établissement d'informations complètes

¹ Mme GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN Mouna «Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal » Thèse de doctorat, Tunis, 2013.

²Jean-Paul Louisot « Gestion des risques » Edition afnor, La Plaine-Saint-Denis , 2009 p.5.

³Paris et Aubin, 2002; Zeghal et Agili, 2005 ; Le Ray, 2006.

⁴ MOREAU Franck « Comprendre et gérer les risques », Edition d'organisation, Paris, 2002.

et exactes (y compris la tenue correcte de documents comptables) et le paiement ponctuel de l'impôt du ».

Une autre définition avancée par le cabinet Ernst & Young (2008) examine les différentes conséquences de l'existence d'un risque fiscal pour l'entreprise. Ce dernier se définit comme suit : «N'importe quel événement, action ou inaction dans la stratégie fiscale, les opérations, le rapport financier et la conformité qui affectent défavorablement la position fiscale ou d'affaire de l'entreprise ou qui entraînent un niveau imprévu de pénalités, de redressements, d'impôts supplémentaires, une atteinte à la réputation, des pertes d'opportunité ou une exposition des états financiers»⁵.

Au regard de l'absence d'une définition qui englobe tous les aspects du risque fiscal, il convient d'analyser ses caractéristiques générales, ses sources et les sanctions associées pour pouvoir proposer une définition aussi précise que complète.

1.4. La notion spécifique du risque fiscal algérien :

En Algérie, la notion générale de risque fiscal englobe deux acceptions: la première, classique, correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi inefficace, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important. Se conjugue ainsi un risque sanction à un risque perte d'opportunité⁶.

L'entreprise peut ainsi être amenée à déplorer un manque de cohérence et de transparence évident de la réglementation applicable. Naturellement, le régime applicable à l'ensemble des opérations entre les sociétés doit ainsi être étudié avec intérêt, les différents flux qui sont induits vont nécessairement interférer dans le cadre de deux ou plusieurs régimes fiscaux distincts plus ou moins compatibles.

Par ailleurs, L'absence de planification fiscale peut s'avérer totalement désastreuse tant la variable fiscale risque d'interdire toute relation financière et juridique dans une structuration fiscale.

2. L'origine des risques :

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

⁵ Mme GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Op.Cit, P32.

⁶ KHELASSI Rédha « Précis d'audit fiscal de l'entreprise » Edition BERTI, Alger 2013, p143

2.1. Risques d'origine externe :

Les risques d'origine externe peuvent être regroupés en quatre catégories⁷ :

a- La complexité des textes fiscaux :

La complexité du système rend son application plus difficile aussi bien pour l'administration elle-même que pour le contribuable. A partir de cette idée, un système fiscal complexe est un système mal maîtrisé et qui offre des voies d'échappatoires au contribuable.

b- Discordance entre comptabilité et fiscalité :

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.

La règle suivante pour la résolution des divergences entre comptabilité et fiscalité:

- Lorsqu'une règle comptable formulée dans le système comptable heurte une autre règle divergente résultant d'une disposition fiscale expresse, il est fait application du principe de l'autonomie : la norme comptable appliquée est retraitée pour les besoins de la détermination du résultat fiscal.
- En revanche, toutes les règles comptables formulées dans le système comptable qui ne heurtent aucune disposition expresse de la réglementation fiscale s'imposent comme règles communes aux deux matières comptabilité financière et droit fiscal.

c- La doctrine administrative : source de risque fiscal :

En raison de sa complexité, la norme fiscale prépare un terrain favorable à l'interprétation. Cette dernière consiste alors, à expliquer un texte avec des termes précis et clairs, en se limitant à son propre sens, sans pour autant modifier son contenu.

En effet, l'interprétation est l'une des fonctions les plus délicates qu'assure l'administration fiscale à travers sa doctrine. Néanmoins, dans sa pratique, la doctrine a tendance à dépasser son rôle simplement interprétatif pour légiférer en matière fiscale, devenant ainsi une source indépendante du droit fiscal.

d- La maladresse de certains contrôleurs des impôts :

⁷ Idem p145.

Agissant plus souvent par maladresse que par civisme, certains contrôleurs peuvent provoquer un véritable traumatisme chez les personnes contrôlées. Le choc ressenti par un contribuable droit et respectueux de ses obligations à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal peut l'amener à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle.

e- L'organisation de certains secteurs :

L'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel rendent la tâche très difficile voire impossible aux opérateurs qui veulent être transparents fiscalement.

La connaissance de ces phénomènes et la prise en compte des domaines des opérateurs avec réalisme aide à la restructuration de ces secteurs. Ces risques d'origine externe ne constituent pas toujours des contraintes à subir mais plutôt un paramètre à gérer dans plusieurs situations. A titre d'exemple, nous illustrons, les deux exemples suivants :

- cas de l'implantation d'une société à l'étranger : diagnostiquer l'environnement externe dont notamment la complexité de la norme fiscale;
- création d'une société dans un environnement informel : étudier au préalable l'organisation de certains secteurs.

2.2. Risques d'origine interne :

Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux catégories⁸:

a- Risques liés aux procédures

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

Les procédures fiscales ont pour objectif la diminution de la probabilité et de l'impact du risque inhérent, L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel à un niveau élevé.

b- Risques liés aux personnes

⁸KHELASSI Rédha, Op.Cit, p147.

Les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance ou d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif.

Les membres du personnel devraient avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise.

Garantir les compétences fiscales et les qualités personnelles exige non seulement que l'entreprise recrute des collaborateurs qualifiés, mais encore qu'elle veille à leur formation initiale et continues.

Section 2 : Typologie du risque fiscal

Le risque fiscal peut exister sous différentes formes, selon le contexte et les conséquences de ce dernier. C'est pour cela que dans cette deuxième section du premier chapitre nous allons présenter les types de risques fiscaux ainsi que les particularités de chaque type :

On peut citer différentes typologies du risque fiscal :

1. Selon J. ROSSIGNOL : deux principaux types de risque fiscal peuvent se réaliser pour l'entreprise :

- Risque d'opportunité.
- Risque lié à la conformité : risque volontaire et risque involontaire ;

1.1. Risque d'opportunité

Il peut être désigné comme un risque qui se rapporte à la stratégie fiscale adoptée par l'entreprise, stratégie qui se fait dans le cadre du respect des règles fiscales. Selon ROSSIGNOL et CHADEFAX : « l'administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises par le chef de l'entreprise, dès lors qu'elles sont conformes aux dispositions édictées par la loi fiscale ». Cette gestion ou optimisation fiscale ne peut se faire, selon les mêmes auteurs, sans maîtriser au préalable le risque ayant pour origine les irrégularités se rapportant au traitement fiscal des opérations courantes de l'entreprise⁹.

1.2. Risque lié à la conformité

⁹BEN ABDERRAHMEN. M.G, « Impacts des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien », Thèse en vue du titre de doctorat en sciences de gestion, université de Tunis El Manar, Juin 2013, P 31. Format PDF. Disponible sur : <https://www.theses.fr/2013BESA0002.pdf>. Consulté le 19/03/2021.

Le deuxième type du risque concerne :

A. Le risque fiscal volontaire

Le risque fiscal volontaire peut résulter, selon ROSSIGNOL : «soit du non-respect intentionnel de la réglementation fiscal, soit d'un non bénéfice voulu des avantages fiscaux ».

D'un côté, l'entreprise peut renoncer au bénéfice des avantages fiscaux dans le but de ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale sur certains faits¹⁰. C'est le cas de ne pas déclarer le chiffre d'affaires il s'agit de la défaillance fiscale c'est-à-dire que contribuable existe légalement et s'abstient volontairement à souscrire ses déclarations et/ ou à répondre à toute demande d'explication et de justification formulée par l'administration fiscale.¹¹

Cette pénalité est portée à 25% après que l'administration ait mis en demeure le redevable par lettre recommandée avec avis de réception, de régulariser sa situation dans un délai d'un(01) mois¹²

D'un autre côté, si le non-respect des règles fiscales est volontaire, il résulte dans ce cas d'une volonté délibérée d'échapper à la loi par des procédés illégaux, et s'appelle une fraude fiscale.

La fraude fiscale est définie par ROSSIGNOL et CHADEFAUX comme étant : « l'action qui consiste à se soustraire ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Cette fraude constitue un délit qui, peut-être caractérisé en tant que tel, repose sur une intention délibérée ». ¹³

Selon l'article 303 du CIDTA la fraude fiscale est définie comme suit : « quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de soustraire en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de toute impôt, droit ou taxe, est passible... ». ¹⁴

Selon l'article 193 alinéas 2 du CIDTA les opérations qui sont considérées comme manœuvre frauduleuse sont¹⁵ :

¹⁰ Idem

¹¹ CPF, Article 44, P. 23

¹² CTCA, 2021, Article 115, P. 41-42

¹³ BEN ABDERRAHMEN. M.G, *Op-cit*; P. 35

¹⁴ CIDTA, Article 303, P 82

¹⁵ Ibid, article 193 alinéa 2, P 56-57

- La dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne, des sommes ou produits auxquels s'appliquent la TVA dont elle est redevable et, plus particulièrement les ventes sans factures ;

- La production des pièces fausses ou inexactes à l'appui de demande tendant à obtenir, soit le dégrèvement, la remise, la décharge ou la restitution de la TVA, soit le bénéfice d'avantages fiscaux en faveur de certaines catégories de redevables ;

- Le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passer ou fait passer des écritures inexactes ou fictives, au livre journal et au livre d'inventaire prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu. Cette disposition n'est applicable que pour les irrégularités concernant des exercices dont les écritures ont été arrêtées ;

- Le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt ou taxe dont il est redevable ;

- Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées.

Selon l'article 116 alinéa 2 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, en cas de manœuvres frauduleuses, une majoration correspondant au taux de dissimulation observé par le contribuable, et qui est applicable 100 %.¹⁶

¹⁶ CTCA Art 116, Alinéas 02, p42.

B. Le risque fiscal involontaire

Il s'agit dans ce cas d'une simple erreur dans l'application des règles fiscales ou d'une ignorance de dispositions fiscales favorables pour l'entreprise.

Selon COZIAN: « tout le monde peut se tromper, y compris l'administration surtout quand il s'agit manquement de textes fiscaux dont la clarté n'est pas toujours la qualité première ».

Le risque fiscal involontaire peut ainsi prendre la forme d'une simple erreur ou d'une méconnaissance des avantages fiscaux. La situation devient plus complexe lorsque le caractère volontaire est introduit dans l'étude du risque fiscal.¹⁷

Ce risque fiscal et ses effets dévastateurs du fait de son caractère latent qui ont donné naissance à la pertinence de l'audit du risque fiscal dans la mesure où ces erreurs et insuffisance de déclaration sans commise à l'insu de l'entreprise en cas de contrôle de l'administration fiscale, elle sera exposée au risque de redressement qui mettra en péril sa performance et sa survie.

2. Selon le cabinet de PricewaterhouseCoopers : une étude du cabinet de PricewaterhouseCoopers classe les risques fiscaux en deux catégories¹⁸:

- Des risques spécifiques ;
- Des risques génériques ;

L'entreprise se trouve exposée à une pléthore de risques fiscaux. Selon une approche inspirée des travaux de PriceWaterhouseCoopers.¹⁹

Les risques fiscaux peuvent être regroupés en sept domaines qui sont les suivants :

2.1. Les risques spécifiques : Ils englobent ;

a. Le risque de transaction

Le risque de transaction est le risque associé aux transactions spécifiques réalisées par l'entreprise. Plus la transaction est particulière et exceptionnelle, plus importantes seront les incertitudes qui y sont associées et donc plus grand sera le risque fiscal affronté.

¹⁷ BEN ABDERAHMANE. M.G. Op-Cité p33 et 34.

¹⁸ Idem p 58 et 59.

¹⁹T. Elgood, I.Paroissien, L. Quimby, (2004), "Taxrisk management", édition PriceWaterhouseCoopers.

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclarations, etc...). Des transactions non courantes telles que les opérations de cession partielle ou totale d'actifs, de cessation ou d'abandon d'activité nécessitent des procédures et un formalisme spécifiques et constituent par conséquent, un centre d'intérêt pour l'administration fiscale. L'entreprise doit savoir pertinemment que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager. Il en est ainsi en cas de cessation d'activité²⁰, de dépôt auprès du centre de contrôle des impôts compétent d'une demande de restitution des impôts.²¹

Ces risques transactionnels sont amplifiés si le service fiscal n'a pas été impliqué dans la transaction ou est informé seulement en dernier lieu, ou si l'entreprise ne fait pas appel à des conseils externes compétents, malgré sa méconnaissance des procédures légales applicables. Il en est de même si elle ne documente pas correctement la transaction, en fait, l'administration fiscale demande souvent la documentation complète relative à une transaction particulière.

b. Risque de situation

Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation. Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que

- entreprise évoluant dans un secteur mal réputé ou entreprise ayant une mauvaise réputation,
- entreprise importante,
- entreprise générant un crédit chronique de TVA ou d'IBS (Déficit) notamment lors des premières demandes de restitution.
- entreprise agitée socialement,
- mésentente grave entre les associés générant de nombreux litiges,
- entreprise faisant l'objet de dénonciations (le plus souvent anonymes),
- entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires,

²⁰Le paragraphe IV de l'article 15 du code de la TVA dispose : « La restitution du crédit de taxe sur la valeur ajoutée provenant de la cessation de l'activité s'effectue après une vérification approfondie et sans avance »

²¹L'article 15 paragraphes III du code de la TVA prévoit qu'une avance de 15% du montant global du crédit de la TVA dégagé par les déclarations mensuelles de la taxe au titre de six mois consécutifs sans contrôle préalable. Le reliquat est remboursable après une vérification approfondie.

- accroissement de patrimoine des associés et/ou dirigeants sans cohérence avec les revenus déclarés.

De même, il convient de s'appliquer pour éviter les situations d'échecs pénalisées en fiscalité algérienne, telles que :

- Si la créance est irrécouvrable, l'entreprise est pénalisée par la non-reprise de la TVA non encaissée

- Pour les créances irrécouvrables, non seulement il faut engager des frais de justice pour pouvoir les provisionner, mais en plus, la provision est limitée à 50% du bénéfice imposable de l'exercice;

- Le coût de licenciement, autre que pour des raisons économiques avec approbation de l'inspection du travail ou de la commission de contrôle des licenciements, est fortement taxé (Retenue à la source de l'IRG):

- Si l'entreprise ne réussit pas à éviter le contentieux fiscal, il faut paver au comptant les redressements au titre des retenues à la source et il faut payer aussi, une pénalité de 25%.

- Si l'entreprise est déficitaire, elle peut se voir privée de certaines déductions que la doctrine semble vouloir réserver aux entreprises bénéficiaires.

c. Le risque comptable

Système d'information et de gestion, la comptabilité est à l'évidence un instrument de synthèse et de calcul de l'assiette fiscale, elle constitue pour l'administration un moyen de contrôle de la cohérence des déclarations fiscales. Une entreprise qui ne respecte pas la conformité et l'exactitude entre les déclarations et la comptabilité, risque d'être taxée sur la base des chiffres comptabilisés ou déclarés les plus élevés.

La comptabilité est une base de vérification aussi bien pour le contribuable lui-même que pour d'autres contribuables qui entretiennent des relations d'affaires avec l'entreprise. En fait, en vertu de son droit de communication²², l'administration peut procéder à des peuvent attirer l'attention de l'administration fiscale et constituer par la suite une source de risque fiscal.

²²Le droit de communication est le droit reconnu, par l'article 16 du CDPF, à l'administration fiscale en vertu duquel, elle est autorisée à obtenir communication de tous les documents comptables et non comptables détenus par le contribuable et les tiers afin d'établir ou de contrôler l'impôt. Les personnes physiques et morales privées sont concernées par l'obligation de communiquer aux agents de l'administration tout document comptable ainsi que les listes de leurs clients et fournisseurs comportant les montants des achats et des ventes. « la typologie classique classe les droits de communication à l'égard du contribuable et droit de communication à l'égard des tiers » (Source : S. GUERMAZI, Le droit de communication dans le cadre du code des droits et procédures fiscaux, p1, <http://www.profiscal.com/>)

La divergence entre les règles comptables et fiscales est un facteur qui aggrave le risque comptable si l'entreprise préfère privilégier les règles comptables dans le but de produire une information financière fiable.

Notons que les quatre types de risques précités peuvent être classés comme étant des risques « spécifiques »²³. Les paragraphes suivants traiteront des risques fiscaux de type « génériques ». Ces risques génériques ne sont pas en eux mêmes des risques fiscaux proprement dit, mais constituent des risques liés à la gestion des risques spécifiques.

d. Le risque de complaisance

C'est le risque associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal. Ce risque dépend de facteurs qui recoupements. L'entreprise dont la comptabilité est non fiable et qui fournit des réponses erronées peut se voir infliger des sanctions pécuniaires. Elle risque en plus, d'entacher sa réputation vis à vis du fisc et subir en conséquence un contrôle fiscal dû à l'incohérence des informations communiquées avec ceux communiquées par d'autres contribuables.

Par ailleurs, les méthodes de comptabilisation et de présentation, dans les états financiers, de certaines opérations courantes ou non courantes dans l'entreprise peuvent l'aggraver ou en limiter l'importance. Il s'agit notamment de :

- la politique générale de l'entreprise vis à vis de l'arsenal juridique et réglementaire auquel elle est soumise, de l'intégrité de sa direction, de ses cadres et de son personnel ;
- de leurs compétences et de leur capacité de compréhension et d'assimilation des lois fiscales applicables, et de la fiabilité des procédures de veille mises en place notamment face au caractère très mouvant des textes fiscaux

e. Le risque opérationnel

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous-jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise. Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations. En effet, plus la fonction est proche, mieux le risque fiscal est géré. Toutefois, le risque fiscal ne se limite pas aux questions relevant de la fonction fiscale. Toutes les transactions d'une entité donnent lieu à des risques fiscaux, elles ne sont pas centralisées dans une fonction particulière. Ces fonctions participent sans le savoir à la gestion de ce risque, raison pour laquelle, la gestion proactive du risque fiscal affronté par ces fonctions est un grand défi de la fonction fiscale.

²³KHELASSI Rédha, OP.Cit, p154

Un risque fiscal associé à une transaction courante peut être considérable vu son caractère répétitif et cumulatif. Le risque associé au formalisme relatif à ces opérations courantes est un des exemples de risque dont les conséquences sont très importantes.

f. Le risque de Management

C'est le risque qui consiste à ne pas gérer correctement les risques fiscaux spécifiques. Une entreprise qui ne gère pas ses risques suivant un processus intégré dans sa gestion globale des risques s'expose au risque de gestion. Une gestion correcte du risque fiscal implique la mise en place d'une politique de gestion du risque fiscal documentée et communiquée ainsi que l'allocation des ressources nécessaires. L'absence de formalisation et de communication de la politique peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève.

g. Le risque de réputation

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient »²⁴

Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit de la rigueur de l'entreprise en matière de conformité aux lois et d'application des règles de forme auxquelles s'attache énormément l'administration fiscale. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale.

Le commissaire aux comptes soumis à l'obligation d'émettre une opinion sur les états financiers, doit dans le cadre de sa mission de contrôle dégager les irrégularités fiscales et les indiquer dans son rapport général lorsqu'elles sont significatives. Ce rapport destiné à l'assemblée générale des actionnaires et aux tiers, peut constituer pour ces utilisateurs des états financiers une source d'informations digne de confiance et influencer la réputation de l'entreprise. Le rapport du commissaire aux comptes exerce une influence sur les actionnaires et par la suite influence la valeur des actions. Il est aussi communiqué à l'administration fiscale²⁵ qui peut considérer que l'entreprise en question constitue un dossier sur lequel elle a beaucoup de travail ou plutôt une entreprise transparente où elle n'a que peu de souci.

h. Le risque de portefeuille

Le risque de portefeuille est le risque résultant de l'agrégation des risques fiscaux précités ainsi que de leurs interactions. L'entreprise est donc tenue, lors de la détermination de

²⁴KHELASSI Rédha, Op.Cit, p156

²⁵L'article 57 du code de l'IRPP et de l'IS prévoit le dépôt des rapports des commissaires aux comptes et des auditeurs auprès du centre ou du bureau de contrôle des impôts.

son profil de risque fiscal, de considérer l'effet cumulé de tous les risques qu'elle affronte. Un risque pris isolément peut être acceptable, mais cumulé avec d'autres risques pourra être inacceptable. Le problème s'aggrave encore si tous les risques sont à un niveau critique et si leurs incidences et les ressources exigées pour les gérer sont plus importantes.

Section 3 : Techniques de couverture des risques fiscaux

1. Etapes de la gestion des risques de l'entreprise

La plupart des chercheurs sont unanime sur le fait que le processus de gestion des risques de l'entreprise doit contenir l'identification, l'évaluation, le traitement et le pilotage de ces risques (Desroches et *al.* 2007 ; Darsa, 2009 ; Louisot, 2009 ; Nguéna, 2008). Ce processus peut ainsi être divisé en quatre étapes qui sont les suivantes²⁶ :

- **Première étape : identification des risques** : il s'agit d'identifier les événements internes et externes pouvant affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise et de distinguer les menaces des opportunités. Cette identification peut être suivie par la présentation d'une cartographie des risques de l'entreprise, afin de définir par la suite les actions de traitement adaptées à chaque type de risque.

- **Deuxième étape : Evaluation des risques** : il s'agit de déterminer dans quelle mesure les événements potentiels sont susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs et ce en évaluant la probabilité d'occurrence et l'impact de ces événements. Pour ce faire, le management recourt à une combinaison de méthodes quantitatives et qualitatives. Cette évaluation permet à l'entreprise de hiérarchiser les risques et de détecter les risques majeurs (qui présentent une menace importante quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise) qui nécessitent une gestion a priori.

- **Troisième étape : Traitement des risques** : il s'agit d'apporter des solutions ou des réponses appropriées aux risques identifiés. Ces réponses peuvent prendre la forme de l'évitement, l'acceptation, la réduction ou le partage du risque tout en mettant en adéquation le niveau des risques avec le seuil de tolérance et l'appétence pour le risque de l'entreprise.

Le seuil de tolérance est défini comme « le niveau de variation que l'entité accepte quant à l'atteinte d'un objectif spécifique ». La première stratégie de traitement consiste à éviter le risque du moment où l'entreprise juge que le risque identifié est d'un niveau élevé ou

²⁶ Mme GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Op.Cit, p74.

inacceptable. La deuxième stratégie consiste à accepter le risque tel qu'il est tant que l'entreprise juge qu'elle maîtrisera les coûts en cas de survenance. La troisième stratégie consiste quant à elle à réduire le coût du risque identifié alors que la dernière consiste à partager le risque avec des parties externes à l'entreprise.

- **Quatrième étape : Pilotage et contrôle des risques** : il s'agit de mettre en place des procédures afin de veiller à la bonne application des mesures de traitement des risques. La fonction de pilotage doit apprécier si le risque résiduel (qui subsiste après traitement) est acceptable au regard de l'atteinte des objectifs. Il s'agit aussi d'assurer une mise à jour de la liste initiale des risques en éliminant certains risques ayant été déjà traités et en ajoutant de nouveaux risques devenus inacceptables.

Une gestion des risques efficace doit inclure les étapes d'identification, d'évaluation, de traitement et de pilotage des risques de l'entreprise. Le risque fiscal peut avoir des effets néfastes sur la performance et la réputation des entreprises et doit ainsi être détecté et géré par l'entreprise et ce dans le cadre de sa stratégie globale de gestion de tous les risques.

2. Etapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal :

Deux étapes primordiales sont à la base d'une gestion préventive et curative du risque fiscal : il s'agit de la détection des risques fiscaux potentiels et du traitement et du contrôle de ces risques²⁷.

2.1. Détection des risques fiscaux :

La détection des risques fiscaux constitue la première étape d'une stratégie de gestion et conditionne son efficacité. Plusieurs approches permettent d'identifier tous les risques fiscaux: s'appuyer sur les réunions du conseil d'administration pour détecter les risques fiscaux pouvant résulter des changements dans les activités de l'entreprise, se focaliser sur les processus d'activités courantes pour identifier les risques opérationnels, avoir un contact particulier avec les personnes qui créent le risque dans l'entreprise (les preneurs de décisions qui développent des nouveaux segments ou qui réalisent des opérations de fusion...).

Il faut déterminer tous les domaines d'activité qui peuvent déclencher le risque fiscal, documenter les risques et déterminer ceux qui doivent être maîtrisés ou éliminés. L'étape d'identification est suivie par l'évaluation ou la quantification des risques fiscaux. Ces

²⁷ Mme GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN, Op.Cit, P79.

derniers sont évalués et classés sur la base de leur significativité et du degré de leur survenance.

Et pour assurer une gestion préventive des risques fiscaux, un certain nombre d'actions doivent être mises en place afin de faciliter l'identification et l'évaluation de ces risques.

2.1.1. Détermination de la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt :

Dans le cadre de l'instauration d'un système de contrôle interne, le conseil d'administration est tenu d'établir un code de conduite pour les questions fiscales. Ce code donne la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt. Ce code doit être intégré dans la culture et les opérations courantes de l'entreprise. Il s'agit, en d'autres termes, de déterminer le profil du risque fiscal de l'entreprise ou le niveau acceptable de risque fiscal. Le code englobe ainsi les normes de comportement éthique de l'entreprise²⁸.

2.1.2. Formation d'une équipe fiscale :

L'équipe fiscale responsable de la mise en place de la stratégie de gestion du risque fiscal dépend largement de la taille de l'entreprise. En fait, dans les grandes entreprises, la première étape d'une gestion du risque fiscal, est la formation d'une équipe composée du directeur financier, du gestionnaire fiscal, un représentant de chaque unité fonctionnelle de l'entreprise, un conseiller indépendant, des comptables fiscalistes et une équipe juridique compétente pour diriger et participer au processus de gestion du risque fiscal.

Cette étape semble être très ambitieuse étant donné qu'il est difficile de mettre en place cette équipe à cause des ressources financières limitées et ce surtout pour les petites et moyennes entreprises. Pour ces dernières, l'équipe de gestion du risque fiscal peut simplement être composée d'un contrôleur choisi en interne assisté, dans certains cas, par des professionnels de confiance qui connaissent bien l'entreprise. Ces professionnels vont être capables d'identifier les risques fiscaux d'une manière rapide et d'évaluer les conséquences fiscales inhérentes. Toutefois, il convient de signaler que les autres unités fonctionnelles peuvent intervenir dans le processus de gestion du risque fiscal surtout dans le cas des impôts indirects (taxes sur les chiffres d'affaire) telles que le service des ventes²⁹.

2.1.3. Conception, documentation et communication de la stratégie de gestion du risque fiscal :

²⁸ Mme GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN Op.Cit, P80.

²⁹ Idem, P81

Une troisième action essentielle et spécifique au risque fiscal consiste pour l'entreprise à documenter et à communiquer la stratégie de gestion du risque fiscal aux personnes intéressées et surtout celles responsables de son application.

Dans une première étape, la politique de gestion du risque fiscal doit être approuvée par le conseil d'administration et communiquée à ceux qui sont responsables de sa mise en place dans l'entreprise ainsi qu'aux partenaires intéressés. Cette politique doit inclure une fixation des objectifs stratégiques et opérationnels du risque fiscal.

La conception de la politique doit être suivie par le développement d'un plan d'actions pour assurer sa mise en place dans l'entreprise, tandis que la fonction fiscale est chargée de développer le plan d'actions.

La documentation de la stratégie de gestion du risque fiscal peut ne pas être mise en place au niveau des petites et moyennes entreprises au regard des ressources limitées dont elles disposent. Mais ces entreprises peuvent se limiter à la détermination d'un niveau de tolérance au risque fiscal. Cet indicateur détermine le niveau de risque acceptable qui ne doit pas être dépassé³⁰.

2.1.4. Recours à des conseils externes en matière fiscale :

Le recours à des conseils externes, dans le cadre d'une mission de conseil ou d'audit fiscal, peut aider l'entreprise à identifier les risques fiscaux de l'entreprise. Plus spécifiquement, la mission d'audit fiscal aide l'entreprise à détecter les risques fiscaux et ce suite à un double contrôle de régularité et d'efficacité. La mission de conseil fiscal aide aussi l'entreprise à choisir le régime fiscal le plus adéquat applicable à une opération particulière. Le recours à cette mission permet ainsi d'éviter les risques fiscaux ayant pour origine des opérations spécifiques ou non récurrentes conduites par les entreprises.³¹

2.1.5. Dialogue avec l'administration fiscale :

Il s'agit de l'identification d'un représentant de l'administration fiscale avec lequel l'entreprise doit communiquer et ce pour trouver des réponses à ses questions fiscales et d'éviter ainsi que des irrégularités fiscales soient identifiées a posteriori par l'administration fiscale. L'équipe fiscale de l'entreprise doit communiquer et adresser toutes ses questions, autres que le dépôt des déclarations fiscales, à ce représentant et doit aussi nouer une relation

³⁰ Idem, P82

³¹ Idem.

de travail solide avec lui. Ce représentant est responsable à son tour de fournir aux contribuables les questions fiscales qui sont considérés comme des risques fiscaux par l'administration fiscale³².

2.2. Traitement et contrôle des risques fiscaux

Le traitement des risques fiscaux peut prendre quatre formes : il s'agit de l'évitement du risque, de son partage, de sa réduction et de son acceptation. Dans ce cadre, l'évitement consiste à abandonner l'opération qui est à l'origine du risque fiscal et à la prise d'une action alternative de telle façon que le risque ne surgisse plus. Le partage est la prise d'une action pour réduire la probabilité ou l'impact du risque en transférant le risque d'une certaine manière.

La réduction consiste en la mise en place d'actions pour réduire la probabilité d'occurrence et d'impact du risque tels que la conduite d'une planification fiscale appropriée ou la restructuration d'une opération pour lui donner un traitement fiscal plus favorable.

Enfin, pour ce qui est de l'acceptation, l'entreprise peut accepter un risque fiscal particulier lorsque les bénéfices découlant de la prise d'un tel risque dépassent les coûts. .

Une fois que les moyens de traitement des risques fiscaux ont été choisis et exécutés, la dernière étape consiste à contrôler leur bonne application³³.

³² Mme GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN Op.Cit, P83.

³³ Idem, P84.

Conclusion

Le premier chapitre a porté sur la définition des concepts clés de notre recherche à savoir ; le risque fiscal et les techniques de couverture de ce dernier. Une clarification de la notion de risque en général a été faite au début en passant en revue les divers types de risques que peuvent subir les entreprises.

La notion de risque fiscal requiert une attention particulière. L'étude des caractéristiques et des attributs spécifiques de ce type de risque a permis d'en dégager une définition qui vient compléter celles existantes dans la littérature.

Cette définition est suivie par la présentation d'une typologie du risque fiscal. Dans ce cadre, la typologie retenue est celle faite par Rossignol. Ce dernier considère que le risque fiscal peut être de deux natures : un risque de non-conformité et un risque d'opportunité. Notre apport a consisté ainsi à positionner les nouveaux cas de risque fiscal dans cette typologie.

Dans une deuxième étape, la notion des techniques de couverture du risque fiscal a fait l'objet d'une clarification en commençant par la présentation des étapes de gestion de risque fiscal de l'entreprise en général. A ce titre, la mise en place de ce processus de couverture se fait en respectant un certain nombre d'étapes. L'analyse faite dans le présent chapitre montre que la démarche de gestion du risque fiscal nécessite la présence d'un certain nombre d'actions qui lui sont spécifiques. La mise en place de cette gestion au niveau des entreprises nécessite l'intervention de certains acteurs internes et externes. L'examen du rôle de chaque acteur doit ainsi être fait en présentant au préalable le fondement théorique qui justifie la nécessité de la gestion du risque fiscal.

Chapitre 02: Formes et démarches de l'audit fiscal

Introduction

L'audit fiscal peut être défini comme un examen critique de la situation fiscale de l'entreprise en vue de formuler une appréciation. L'objectif de cet audit est d'établir un diagnostic.

L'objectif de l'audit fiscal est l'expression d'une opinion motivée sur la régularité, la sincérité, la fiabilité et la transparence des comptes en matière fiscale.

D'une manière générale pour formuler une opinion valable qui mérite l'attention, il faut que l'auditeur soit compétent et indépendant, afin de connaître et comprendre le sujet particulier traité et aussi réunir des éléments suffisants pour exprimer son opinion.

L'audit fiscal est un contrôle de régularité, de sincérité et de fiabilité des divers éléments figurants au dossier fiscal de l'entreprise. L'auditeur s'attache à l'occasion du déroulement de sa mission de contrôle pour la pratique de certaines techniques qui sont basées soit sur la méthodologie par la démarche qui suppose des instruments de mesure fiscale et par les outils qui sont généralement appliqués par l'auditeur comptable, soit à l'évaluation du contrôle spécifique à l'audit fiscal qui est basé sur les contrôles de régularité liés au risque de fond, de forme et de délais.

L'audit fiscal suit une démarche objective conçue sur un cumulé d'informations d'observations, d'analyses et de vérifications des faits et d'appréciations. C'est une profession interdépendante avec d'autres organismes morales et physiques. Le contrôle fiscal effectué quelque soit par les établissements fiscaux ou par l'auditeur légal a pour finalité d'asseoir une opinion fiscale sincère et fidèle des états financiers présentés par l'entreprise.

L'audit fiscal est un processus complexe qui nécessite l'attention toute entière de celui qui le pratique. Dans le chapitre qui va suivre, nous allons présenter les formes et la démarche d'un audit fiscal. Notre travail sera divisé en trois sections, dans la première nous traiterons les différentes formes de contrôle de l'administration fiscale, où nous verrons la manière dont la direction fiscale intervient dans le contrôle fiscal. La deuxième section sera consacrée à la détermination du rôle de l'auditeur légal ainsi que la direction fiscale dans une mission d'audit fiscal. Enfin, la troisième et dernière section portera sur la démarche de l'audit fiscal.

Section 01 : Formes de contrôle de l'administration fiscale

L'impôt étant établie à partir des déclarations souscrites par le contribuable sur la base des éléments qu'il décide de retenir, l'administration fiscale dispose d'un droit de contrôle, à posteriori, des éléments ainsi déclarés pour inciter le contribuable à la plus grande sincérité lors de l'établissement de ses déclarations fiscales.

Selon l'article 18 du code des procédures fiscales : « L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance. »¹

Le contrôle fiscal peut avoir plusieurs formes suivant l'étendu des opérations de contrôle des impôts et taxes à vérifier ainsi que les structures qui l'opèrent. Il peut être réalisé de façon répétitive, périodique ou épisodique, il peut également être général ou touchant seulement un impôt ou taxe particulière. Pour cela l'administration fiscale dispose de deux formes de contrôle : les contrôles sommaires et les contrôles approfondies.

1. Les formes de contrôle de l'administration fiscale :

1.1. Les contrôles sommaires :

Ces types de contrôles doivent être exercés sans aucun déplacement ni recherches particulières de la part du service fiscal, ils obéissent ainsi à une double localisation »² : le bureau du vérificateur et le dossier du contribuable. Ces contrôles consistent en l'examen des documents en possession du service fiscal. Cependant, leur ampleur peut varier, c'est pourquoi on distingue le contrôle formel du contrôle sur pièces.

1.1.1 Le contrôle formel :

Ce contrôle recouvre en pratique toutes les interventions du service destinées à relever et à corriger les erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations déposées, quelle que soit la catégorie de l'impôt ou de la taxe visée. « Ce mode de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux déclarations, il ne porte pas sur l'exactitude des données, mais sur la manière dont ces données sont indiquées sur les déclarations souscrites »³. « Il permet ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également

¹CPF, 2020, article 18, aléna1, P, 07.

²Rédha Khellassi « précis d'audit fiscal de l'entreprise » Edition BERTI Alger 2013, P161.

³ M.H, PINARD-FABRO « Audit fiscal » Edition Francis Lefebvre 2008 P60.

un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie »⁴. Ce mécanisme porte systématiquement sur l'ensemble des déclarations souscrites étant donné qu'il est simple à mettre en œuvre et « peu absorbant ». Or, le contrôle formel n'autorise pas l'administration à modifier la déclaration déposée par le contribuable et ne doit pas en principe conduire le service à mettre en œuvre une procédure de redressement. Par conséquent, suite à un contrôle formel, l'administration peut être amenée à demander des renseignements complémentaires aux contribuables.

I.2. Les contrôles approfondis :

La référence entre un contrôle sommaire et un contrôle approfondi découle essentiellement des moyens mis en œuvre et du but recherché dans chacune des situations⁵.

Généralement, ce contrôle approfondi est l'opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs, ce contrôle prend le plus souvent la forme de vérification.

I.2.1. La vérification de comptabilité :

Indépendamment de l'exercice du droit de communication et du droit de vérification dont dispose l'administration, la vérification de comptabilité se définit comme un ensemble d'opérations ayant pour objet, après examen sur place des documents comptables, de contrôler la sincérité des déclarations souscrites au regard d'une ou plusieurs catégories d'impôts et d'assurer éventuellement à l'issue de ces opérations, l'établissement des impôts et taxes étudiés. « Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations des contribuables vérifié. Il dispose à cet effet d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis »⁶

I.2.2. La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) :

« Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le

⁴ Rédha Khellassi, Op.cit., P161.

⁵ Rédha Khellassi, OP. Cité, P162

⁶ Art 20, alinéa 4 du CPF.

revenu »⁷. « Cette procédure peut être définie comme un contrôle de la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu global et d'autre part la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres du foyer fiscal au sens des articles 6 et 98 du CIDTA. »⁸

I.2.3. La vérification ponctuelle :

Le contrôle ponctuel est une vérification de comptabilité qui porte sur un ou plusieurs impôts au titre de tout ou, partie de la période non prescrite ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.

I.3. Le contrôle efficace des déclarations :

« Les entreprises peuvent subir l'impôt en se bornant à remplir les imprimés administratifs et en acquittant les sommes dues au Trésor »⁹. C'est malheureusement le cas d'un grand nombre d'entre elles. Les régimes forfaitaires favorisent d'ailleurs cette passivité, les entreprises ont aussi la possibilité de prévoir l'impôt et d'utiliser au maximum les moyens fournis par un droit fiscal qui offre des choix multiples.

Les entreprises doivent savoir que si elles manquent à leurs obligations fiscales elles encourent des risques certains d'être détectés. Le non-respect des obligations fiscales coûte très cher. Tout défaillant retardataire ou fraudeur doit avoir la conviction qu'en cas de non-respect des règles légales, il risque non seulement d'être identifié mais qu'une fois ses agissements détectés, il sera sévèrement sanctionné avec d'éventuelles poursuites pénales. Ainsi, « le contrôle fiscal est un moyen de pression qui pousse vers la transparence dès lors qu'il préserve les garanties de contribuables et qu'il focalise sur les contribuables à risque »¹⁰.

L'administration fiscale contrôle les déclarations fiscales ainsi que les actes utilisés par l'établissement de tout impôt, produits, taxes et redevances.

L'inspecteur vérifie les déclarations, les demandes d'exploitations et de justifications sont produites par écrit, il peut rectifier les déclarations, mais il doit, au préalable, sous peine de nullité de la procédure d'imposition :

- Adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant, pour chaque point de redressement, de manière explicite, les motifs et les articles du code des

⁷ Bernard LEGARDE Op.cit P135.

⁸ Art 21, alinéa 1 du CPF,P14.

⁹ Rédha Khellassi, Op.cit, p163.

¹⁰ Rédha Khellassi OP. Cité P164.

impôts correspondants, ainsi que les bases d'imposition et le calcul des impositions en découlant ;

- Informer le contribuable de la possibilité de se faire assister d'un conseil de son choix;
- Inviter le contribuable concerné à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite.

I.4. Le contrôle sur pièces :

Comme le contrôle formel, il s'effectue dans le bureau du fonctionnaire, sans recherche extérieure auprès des tiers, mais dont le renseignement est enrichi par la mise en œuvre des liaisons administratives avec les autres services des impôts. A l'inverse du contrôle formel, le contrôle sur pièces doit être exhaustif, il implique à la fois un examen critique et global, cela étant, dans le cadre du contrôle sur pièces, l'inspecteur vérifie les déclarations pour demander par écrit des explications. Il peut également demander à examiner les documents comptables afférents aux indications, opérations et données objet du contrôle.

D'après l'article 18 du CPF, le contrôle sûr pièce a quatre objectifs :

- Détecter les contribuables défaillants, c'est à dire vérifier que tous les contribuables ont bien établi leur déclaration ;
- Redresser les erreurs, anomalies, insuffisance, inexactitudes, omissions et dissimulation relevées ou révélées, soit dans les déclarations elles mêmes, ou bien grâce à des documents figurant dans le dossier ou en possession des services fiscaux ;
- S'assurer plus spécifiquement en matière d'impôt sur le revenu et de cohérence du revenu global avec la situation fiscale et patrimoniale contribuable et avec le revenu que laisse présumer son train de vie et e dépenses d'après les documents figurant au dossier de l'intéressé ;
- Sélectionner les dossiers qui pourront faire l'objet d'un contrôle approfondi soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou bien une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble ;

Enfin, une fois les différentes omissions et inexactitudes recensées, l'inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit au préalable adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant pour chaque point de redressement de manière explicite, les motifs et les articles du code des impôts correspondant, il invite en même temps l'intéressé à faire

parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. A défaut de réponse, durant ce délai, l'inspecteur fixe la base de l'imposition sans réserve du droit de réclamation de l'intéressé après l'établissement du rôle de régularisation¹¹.

II. La procédure d'abus de droit

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

Ces actes, soit ils ont un caractère fictif, dissimulant leur portée véritable, soit visant à créer une situation juridique purement artificielle et qui n'ont pour but que celui de bénéficier d'avantages fiscaux, d'éluider ou de minorer l'impôt exigible que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supporté. Il en est de même lorsqu'il est dûment établi par l'administration fiscale, des actes constitutifs d'abus de droit portant sur l'assiette, la liquidation et le paiement de tout impôt, droit, taxe et redevance.

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

Avant l'établissement du rôle, l'administration fiscale, peut également saisir le comité, et doit informer le contribuable.

Le comité d'examen des abus de droit fiscal est composé¹² :

- Du directeur de la Législation et de la Réglementation fiscales ;
- Du directeur des Recherches et des Vérifications ;
- Du directeur du Contentieux ;
- Du directeur des grandes entreprises ou le Directeur Régional des Impôts, selon le cas ;
- D'un sous-directeur à la Direction Générale des Impôts en qualité de rapporteur,
- D'un expert-comptable ;
- D'un notaire.

Le contribuable est entendu, et peut se faire assister par le conseil de son choix.

Le comité ne doit pas dépasser un délai de six (06) mois pour statuer sur la demande introduite.

« En cas d'abus de droit, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le contribuable redressé à la restitution d'une créance indue, au paiement

¹¹ Art 18 du CPF

¹² Art.41 à 44 LF 2018.

des majorations et application des sanctions pénales, prévues pour manœuvres frauduleuses »¹³.

3.1. Les conséquences fiscales de la procédure d'abus de droit :

a) La procédure d'abus de droit entraîne des conséquences fiscales au regard des régimes d'imposition des procédures de contrôle et du droit de reprise, notamment¹⁴ :

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

b) Les garanties de contrôle : des droits et garanties vous sont accordées dans le cadre du contrôle fiscal :

- Certaines sont liés à l'exercice du droit de vérification ;
- D'autres sont liés à l'exercice du pouvoir de redressement.

➤ **Garanties liées à l'exercice du droit de vérification** : elles concernent notamment ;

▪ **Envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié :**

Avant d'entreprendre une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, une vérification de comptabilité ou une vérification ponctuelle, l'administration fiscale doit vous en informer par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Ce document doit mentionner :

- «Le délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification »¹⁵,
- La période soumise à la vérification.

¹³ Art.44 LF 2018

¹⁴ Art 44, LF 2018.

¹⁵ Art 21, alinéa 3 du CPF.

- Le délai minimum de préparation de quinze (10) jours à compter de la date de réception de l'avis de vérification ;
- La date et l'heure de la première intervention ;
- La période soumise à la vérification ;
- Les droits, impôts, taxes et redevances concernés ;
- Les documents à consulter.
- «Le délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis »¹⁶.
- L'avis de vérification doit préciser en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.

▪ **Assistance d'un conseil :**

Le contribuable peut se faire assister durant la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, la vérification de comptabilité ou la vérification ponctuelle par un conseil de votre choix (ce droit doit être mentionné au niveau de l'avis de vérification).

▪ **Limitation de la durée de vérification :**

Pour la vérification ponctuelle :

A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, « la vérification ponctuelle ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois »¹⁷.

Pour la vérification de comptabilité :

A compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification, la vérification de comptabilité ne peut s'étendre sur une durée supérieure à :

- ✓ Trois (03) mois en ce qui concerne¹⁸ :
 - Les entreprises de prestations de services lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.
 - Toutes les autres entreprises lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.
- ✓ Six (06) mois pour les entreprises ci-dessus lorsque leur chiffre d'affaires annuel est :

¹⁶ Art 20, alinéa 3 du CPF.

¹⁷ Art 20 du code des procédures fiscal, alinéa 4.

¹⁸ Art 20 du code des procédures fiscal, alinéa 5.

- Supérieur à 1 million de DA et inférieur ou égal à 5 millions de DA pour les prestataires de services.
- Supérieur à 2 millions de DA et inférieur ou égal à 10 millions de DA pour les autres entreprises. Neuf (09) mois dans tous les autres cas.

▪ **Impossibilité de renouveler une vérification :**

Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou de vérification de comptabilité est achevée au titre d'une période et au regard d'impôts et taxes déterminés, l'administration ne peut pas procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt.

▪ **Extinction du contrôle sur pièces postérieurement à une vérification de comptabilité ou une VASFE**

Lorsque la vérification de comptabilité au titre d'une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts, est achevée et sauf cas où le contribuable a usé de manœuvres frauduleuses ou fournit des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification, « l'administration ne peut plus procéder à un nouveau contrôle des mêmes écritures, factures ou mémoires au regard des mêmes impôts et taxes relatifs à la période vérifiée »¹⁹.

Aussi, lorsqu'une VASFE au regard de l'impôt sur le revenu est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification ou à un contrôle sur pièces pour la même période et pour le même impôt

➤ **Garanties liées à l'exercice du pouvoir du redressement**

L'exercice d'une vérification ponctuelle ne prive pas l'administration fiscale de la possibilité de procéder, ultérieurement, à une vérification approfondie de la comptabilité et de revenir sur la période contrôlée, mais il devra être tenu compte des droits rappelés suite aux redressements opérés lors de la vérification ponctuelle. Les garanties qui sont reconnues au contribuable en la matière reposent principalement sur la mise en œuvre d'une procédure de redressement contradictoire qui consiste en :

- La notification des redressements ;
- Le droit de réponse du contribuable ;

¹⁹ Art 20 du code des procédures fiscal, alinéa 8.

▪ **La notification de redressement :**

Les résultats d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou d'une vérification de comptabilité doivent être portés à la connaissance du contribuable sur la base d'une notification de redressement et ce même en l'absence de redressements ou en cas de rejet de comptabilité.

« La notification de redressement doit être adressée par lettre recommandée avec accusé de réception. Elle doit être détaillée et motivée de manière à permettre de reconstituer les bases d'imposition »²⁰.

Le contribuable vérifié doit être informé, dans le cadre de la notification de redressement, qu'il a la possibilité de solliciter dans sa réponse l'arbitrage pour des questions de faits ou de droit, selon le cas, du directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, ou du chef du centre des impôts, ou chef du service des recherches et vérifications.

Une convention écrite, devant préciser la date et l'heure, est adressée au contribuable vérifié pour l'inviter à un débat contradictoire clôturant les travaux de vérification. Le contribuable vérifié peut se faire assister par un conseil de son choix.

▪ **Droit de réponse**

Pour la vérification de comptabilité et de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, « le contribuable dispose d'un délai de 40 jours pour formuler ses observations ou son acceptation »²¹:

- Avant l'expiration de ce délai, il peut demander des explications verbales sur le contenu de la notification ;
- Après l'expiration dudit délai, il peut également demander à fournir des explications complémentaires.

Pour la vérification ponctuelle, le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour faire parvenir ses observations ou son acceptation à compter de la date de réception de la notification de redressement.

- Cas où le contribuable donne son accord :

L'imposition est établie sur la base notifiée. Elle devient définitive et ne peut être remise en cause par l'administration.

²⁰ Art 20 du code des procédures fiscal, alinéa6.

²¹ Art 20 du code des procédures fiscal, alinéa6, paragraphe2.

-Cas où le contribuable formule des observations : selon l'article 20 du code des procédures fiscal 2021

Trois cas sont à considérer :

- Si ses observations sont reconnues fondées en tout ou partie, l'administration abandonne ou modifie son projet de redressement ;
- Si ses observations sont rejetées, l'administration doit l'informer par une réponse également détaillée et motivée.
- Si ces observations font ressortir un nouveau chef de redressement ou la prise en compte de nouveaux éléments non repris dans la notification initiale, un délai de réponse supplémentaire de quarante (40) jours est accordé au contribuable pour faire parvenir ses observations.

III. Procédure de flagrance fiscale:

Les modalités d'exercice de la procédure de flagrance:

La flagrance fiscale est un contrôle opéré par l'administration fiscale et qui s'effectue avant toute manœuvre organisée par le contribuable visant, notamment, l'organisation d'insolvabilité.

Les agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur et dûment assermentés peuvent, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de créances fiscales futures, dresser un procès-verbal de flagrance fiscale à l'encontre des contribuables exerçant des activités relevant du régime de droit commun et des régimes particuliers en matière d'imposition.

Le procès-verbal de flagrance fiscale est établi par l'administration et signé par l'agent de l'administration fiscale et contresigné par le contribuable auteur de l'infraction. En cas de refus de signer, mention en est faite sur le procès-verbal. L'original du procès-verbal est conservé par l'administration des impôts et copie est remise au contribuable verbalisé.

Cette procédure permet à l'administration fiscale d'avoir un accès direct aux documents comptables, financiers et sociaux des personnes concernées, en un temps réel et, ce, même pour une période au titre de laquelle l'obligation déclarative, prévue par la législation fiscale en vigueur, n'est pas échue.

Les conséquences fiscales de la procédure de flagrance fiscale:

La procédure de flagrance fiscale entraîne des conséquences fiscales au regard des régimes d'imposition, des procédures de contrôle, et du droit de reprise notamment:

- La possibilité d'établissement de saisie conservatoire par l'administration;
- L'exclusion du bénéfice de la franchise de la TVA et des régimes dérogatoires;
- La possibilité de renouveler une vérification de comptabilité achevée;
- La possibilité d'élargissement des durées de vérification sur place;
- La prorogation du délai de prescription de deux(2) ans ;
- L'exclusion du droit au sursis légal de paiement de 20% et de l'échéancier de paiement
- L'application des amendes prévues par l'article 194ter du code des impôts direct et Taxes assimilées;

-L'inscription au fichier national des fraudeurs.

-Les garanties accordées aux contribuables ayant fait l'objet d'une flagrance fiscale:

Le contribuable ayant fait l'objet d'une flagrance fiscale peut saisir la juridiction administrative compétente, dès la réception du procès-verbal de flagrance, conformément aux procédures en vigueur

Les sanctions applicables en cas de constat de flagrance:

En cas de constat de flagrance, il est fait application par l'administration fiscale au titre des contribuables verbalisés d'une amende de 600.000 DA. Ce montant est porté à 1.200.000DA, si à la date d'établissement du procès-verbal de flagrance fiscale, le chiffre d'affaire ou recettes brutes excèdent la limite de 5.000.000 DA prévue en matière de régime de l'IFU.

Ce montant est porté à 2.000.000 DA, si à la date d'établissement du procès-verbal de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires ou recettes brutes excèdent 10.000.000 DA prévu en matière du régime du réel simplifié;

Outre ces sanctions, le délit de flagrance fiscale soustrait le contribuable du bénéfice des garanties prévues aux articles 19, 156 et 158 du code des procédures fiscales se rapportant au délai de réponse, échéancier de paiement et sursis de paiement.

Les sanctions en courues par le contribuable au titre de la même période et pour d'autres motifs que la flagrance fiscale s'appliquent indépendamment des amendes prévues au titre de cette dernière.

Section 02 : Rôle de l'administration fiscale et de l'auditeur légal

L'administration fiscale a pour mission la détermination des différents outils de prélèvements fiscaux, le contrôle de l'exactitude et la sincérité des déclarations faites par les contribuables, afin de lutter contre la fraude fiscale et assurer le principe d'égalité entre les contribuables.

Dans cette présente section, nous nous intéressons à l'administration fiscale, son organisation, son cadre légal et sa relation avec le contribuable.

1. Définition et principes de l'administration fiscale

L'administration fiscale est un ensemble d'organismes et services de l'Etat, elle a pour mission l'établissement des différents calculs des impôts directs et indirects et leur encaissement. L'administration fiscale contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements d'impôts, elle peut aussi demander aux contribuables tous les renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés.

L'administration fiscale remplit quatre (04) principes majeurs :

- L'égalité des citoyens devant l'impôt ;
- La participation de chaque citoyen au financement des charges publiques en fonction de sa capacité contributive ;
- Le caractère légal de l'impôt « Nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi »
- L'effet non rétroactif de l'institution de l'impôt, contribution, taxe ou droit ».

2. Les missions de l'administration fiscale :

« Conformément au décret exécutif n°07-364 du 28 novembre 2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, la Direction Générale des Impôts(DGI) est chargée »²² :

- de veiller à l'étude, à la proposition et à l'élaboration des textes législatifs et réglementaires ainsi qu'à la mise en œuvre des mesures nécessaires pour l'établissement de l'assiette, la liquidation et le recouvrement des impôts, droits, taxes fiscales et parafiscales;

- de veiller à la préparation et à la négociation des conventions fiscales internationales et des accords internationaux comportant des dispositions fiscales ou parafiscales ;

²² Direction générale des impôts, (mfdgi.gov.dz)

- de mettre en œuvre les mesures nécessaires de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales
- de veiller à la prise en charge du contentieux administratif et judiciaire concernant les impôts, droits et taxes de toute nature
- de mettre en œuvre les instruments d'analyse, de contrôle de gestion et de rendement des services de l'administration fiscale, notamment les indicateurs de performance des services fiscaux
- de veiller à l'amélioration des relations des services fiscaux avec les contribuables.

3. Autres pouvoirs de l'administration fiscale :

« Pour s'assurer du respect des obligations fiscales, le fisc dispose de plusieurs prérogatives efficaces pour procéder à des investigations et collecter des informations sur les contribuables à savoir »²³ : le droit de communication, le droit d'enquête, le droit de visite et le droit de reprise.

3.1. Le droit de communication

Le droit de communication c'est la possibilité légale reconnue à l'administration de prendre connaissance des copies des documents détenus par des tiers à savoir : les entreprises, les administrations, les établissements et organismes de toute nature. Les informations ainsi recueillies, peuvent être utilisées pour le contrôle de tous les impôts et taxes, pour l'établissement de leur assiette et pour leur recouvrement. Ce droit s'exerce sur place mais peut également être par simple correspondance. Il peut aussi s'opérer selon les Art 309 à 316 du code des impôts directs et taxes assimilées et les articles 75 du CTC A et 45 à 59 du CPF comme suit :

✓ « Auprès des administrations, institutions publiques ou de tous autres établissements ou organismes quelconques soumis aux contrôles de l'autorité administrative qui ne peuvent s'opposer aux droits de communication des agents des finances »²⁴ ;

✓ « Auprès des institutions financières et autres contribuables tels que les sociétés ou compagnies, banques, assurances, associations, recevant habituellement en dépôt de valeur mobilière, doivent communiquer aux agents de l'administration fiscale un avis spécial d'ouverture et de clôture de tout les comptes, »²⁵ les livres dont la tenue est prescrite

²³ Rédha Khellassi OP. Cité P212.

²⁴ Article 46 du code des procédures fiscal, 2021, p25

²⁵ Article 51 du code des procédures fiscal, 2021, p27

par le code de commerce ainsi que tous les documents annexés : pièces de recettes et de dépenses.

✓ Au près des tiers : « toute personne physique ou morale se livrant à des opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente, doit se conformer à l'exercice du droit de communication au profit des agents de l'administration fiscale »²⁶.

3.2. Le Droit d'enquête

Pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA, en application des dispositions du Code Des Procédures Fiscales. Selon Art 32 du CPF, les agents des impôts peuvent se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres, documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou donnant lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation. Pour cela, ils peuvent avoir accès entre 8 et 20h aux locaux à usage professionnel. Ils ont également accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leurs chargements, chaque intervention devant faire l'objet d'un procès verbal relatant les opérations effectuées.

Enfin, « le droit d'enquête a pour objet la constatation par voie de procès verbal, des manquements ou de l'absence de manquement aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA »²⁷.

3.3. Le Droit de visite :

Ces agents des impôts sont autorisés sous certaines conditions et limites à effectuer des visites en tous lieux, même privés ou sont susceptibles d'être détenus des pièces et documents relatifs à des infractions concernant exclusivement les impôts directs et la TVA²⁸.

En d'autres termes, et pour l'exercice de son droit de contrôle et lorsqu'il existe des présomptions de pratiques frauduleuses, l'administration fiscale peut autoriser les agents ayant au moins le grade d'inspecteur, dûment habilités, à effectuer des visites en tous lieux en vue de rechercher, recueillir et saisir toutes pièces, documents, supports, ou éléments matériels susceptibles de justifier des agissement visant à se soustraire à l'assiette, au contrôle et au paiement de l'impôt²⁹.

²⁶ Article 58 du code des procédures fiscal, 2021, p29

²⁷ Rédha Khellassi OP. Cité P213.

²⁸ Art 33 à 37 du CPF 2021, p17 et 18

²⁹ Article 33 du code des procédures fiscal, p16

3.4. Le droit de reprise :

Le droit de reprise est généralement défini comme étant le droit exercé par l'administration dans le cadre des procédures de contrôle fiscal. Il permet celle-ci de rectifier les erreurs ou omissions constatées dans l'assiette ou le recouvrement des impôts et taxes, qu'elles soient volontaires, involontaires imputables à l'administration ou au contribuable. Cependant, l'action de l'administration ne peut intervenir sans limites dans le temps, « ainsi un délai général est fixée par la loi à quatre (4) ans pour »³⁰ :

- ✓ Asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;
- ✓ Procéder aux contrôles ;
- ✓ Réprimer les infractions des lois et règlements fiscaux.

Toutefois, cette limitation ne fait pas obstacle à des contrôles touchant des périodes prescrites dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période non couverte par la prescription. Il peut notamment s'agir :

- ✓ De déficit antérieur ;
- ✓ Des provisions constituées au cours d'exercice prescrit
- ✓ D'amortissements pratiqués ;
- ✓ Des crédits et taxes déductibles existant au début de la période vérifiée.

Cependant, « le contrôle de ces points ne peut donner rappels à des droits et taxe. Il permet seulement d'admettre en totalité, en partie ou de rejeter une écriture comptable ayant pris naissance au cours d'un exercice prescrit mais ayant incidence sur les résultats d'exercice non prescrit »³¹. Par ailleurs, ce délai de reprise peut être prolongé de deux années lorsque l'administration fiscale intente une action en justice pour fraude fiscale.

4. Rôle de l'auditeur légal :

La profession comptable occupe, de part ses compétences dans le domaine fiscal, son éthique et le crédit dont elle bénéficie, une place de choix pour présenter des services fiscaux qui répondent aux attentes de l'entreprise, notamment en matière de prévention et de maîtrise des risques fiscaux. Répondant à ce besoin de plus en plus insistant, l'audit fiscal contribue à gérer le risque fiscal. Il constitue même un moyen efficace pour le maîtriser.

Le professionnel peut être également sollicité par son client dans une mission d'assistance fiscale, pour répondre à son souci de sécurité fiscale, ou une mission d'élaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal.

³⁰ Article 39 du CPF2021, p23

³¹ Rédha Khellassi OP. Cité P214.

4.1. L'audit fiscal

L'audit fiscal est la seule mission, outre le contrôle de l'administration, qui permet d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque fiscal de l'entité. « C'est un moyen donné l'entreprise et à ses partenaires de ne plus abandonner à l'administration fiscale le privilège de détenir la vérité fiscale de l'entreprise »³².

Selon P. Colin : « L'audit fiscal est l'examen de la comptabilité par l'administration fiscale ; l'audit fiscal est un contrôle du respect de la règle fiscale »³³

Selon P. Bougon et M. Vallée : « L'audit fiscal est examen de la situation fiscale d'une entreprise en vue de formuler une appréciation, à fin de concourir à la réalisation des objectifs de la politique générale qu'elle s'est assignée. »³⁴

S'agissant d'un diagnostic fiscal déterminant la façon avec laquelle elle appréhende sa fiscalité, il permet d'atteindre un double objectif de prévention et de mesure du risque fiscal. Ainsi, l'entité peut faire appel à l'expert-comptable pour mener un audit de sa situation fiscale.

4.1.1. Objectifs de l'audit fiscal

A travers un examen critique de la situation fiscale de l'entreprise, l'audit fiscal poursuit un double objectif : il permet d'une part, d'évaluer la régularité fiscale de l'entreprise, et d'autre part, d'évaluer son aptitude à faire preuve d'efficacité fiscale.

a) L'audit fiscal évalue la régularité fiscale

Le premier élément qui permet d'analyser la situation fiscale d'une entreprise est le degré de respect des obligations fiscales auxquelles elle est soumise, et sa conformité à la règle fiscale, en particulier aux dispositions de forme et de délai dont le non respect est parfois lourdement sanctionné. « L'audit fiscal vise à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux liés au non respect de la loi fiscale »³⁵. Il opère ainsi, un contrôle de régularité à l'issue duquel l'entreprise connaîtra ses erreurs et le risque fiscal qu'elles engendrent.

b) L'audit fiscal évalue l'efficacité fiscale

Recherchant un objectif d'évaluation de l'efficacité fiscale, l'audit fiscal détermine dans quelle mesure l'entreprise a fait un bon usage des opportunités que la réglementation fiscale autorise ou réserve.

³²R. CHOTIN, (1994), *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable: jeux d'acteurs et stratégies judicieuses*, Editions LGDJ, p 120

³³ P. Colin, *la vérification fiscal*, éd, Economica, Paris 1985

³⁴ P. Bougon et M. Vallée, *Audit et gestion fiscal*, éd, Clef, Atd, 1986, p53

³⁵ Rédha Khellassi OP. Cité P105.

L'audit fiscal assure que l'entreprise a bénéficié des avantages fiscaux (réinvestissements exonérés...), et des régimes de faveur (achats en suspension de taxes, exonération...). Il vérifie, donc, que l'entreprise veille à alléger sa charge fiscale et à optimiser sa gestion fiscale. Le contrôle d'efficacité vise aussi à vérifier que compte tenu de la structure juridique existante, la charge fiscale est au minimum³⁶.

c) L'audit fiscal : un moyen de prévention, de mesure et de maîtrise du risque fiscal

L'audit fiscal est une mission généralement ponctuelle envisagée lorsque l'entreprise souhaite être éclairée sur les risques fiscaux subséquents à une opération qui éveille les soupçons du fisc tel qu'une opération de fusion, de cession d'activité, ou qui est systématiquement suivie par une vérification approfondie tel qu'une demande de restitution de crédit de taxes. Elle peut être, toutefois, prescrite par les dirigeants pour s'assurer de la régularité et de l'efficacité fiscale de leur entreprise. Dans tous les cas, le but poursuivi est la mesure et la maîtrise du risque fiscal.

Dans cet ordre d'idées, grâce à ses objectifs de contrôle de la régularité et de l'efficacité fiscale, « l'audit fiscal permet la maîtrise du risque fiscal. En fait, lors de la mise en œuvre de sa démarche, l'auditeur fiscal se livre à l'identification des risques fiscaux, il passe au crible tous les événements source d'incertitudes et toutes les situations révélatrices de risques. Il s'agit tout autant d'anticiper les risques fiscaux de redressement lors d'un contrôle fiscal que de mesurer les forces et les faiblesses de la politique fiscale de l'entreprise ».³⁷

Par ailleurs, l'audit fiscal permet de mesurer le risque fiscal, à cet égard l'auditeur évalue les conséquences des risques identifiés. Il estime, dans la mesure du possible, les pénalités conséquentes et le manque à gagner découlant du non bénéfice d'un avantage ou d'une option fiscale de faveur. Ainsi, l'audit fiscal contribue à gérer le risque fiscal.

Agissant dans le cadre d'une entreprise ayant choisi la voix de la transparence, l'auditeur fiscal doit focaliser ses contrôles sur certains aspects et éléments bien déterminés. Dans ce sens, lorsqu'il évalue le degré de conformité à la loi, il doit prendre en compte le risque fiscal lié à la difficulté d'interprétation de certains textes fiscaux régissant l'activité de l'entreprise qui peut lui faire subir un risque substantiel. Il doit également prévenir le risque

³⁶ P. BOUGON, (1986), Audit et gestion fiscale, tome I, édition CLET et ATOL

³⁷J.P. REGOLI, (2001), « Audit des choix fiscaux de l'entreprise », Revue Française de Comptabilité, n°330, février 2001, p.23

fâcheux de requalification des opérations de l'entreprise en actes anormaux de gestion. Dans ce sens, l'expert-comptable recommandera d'établir des actes permettant de justifier la normalité des actes et leur intérêt pour l'entreprise.

Guidé par une approche préventive, l'expert-comptable prépare au terme de son intervention un rapport dans lequel il invite l'entreprise cliente à remédier aux insuffisances à l'origine des risques fiscaux. Il lui propose en outre des recommandations tenant à l'amélioration des procédures de contrôle interne en matière fiscale afin d'éviter la répétition des erreurs et optimiser les processus de prise de décisions à incidence fiscale. Ainsi, l'auditeur fiscal constitue un soutien au pilotage et à la maîtrise des risques fiscaux et des opportunités par le management de l'entreprise.

4.2. Les missions d'assistance fiscale de l'auditeur :

L'auditeur fiscal, par ses investigations, détecte les problèmes alors que le conseil est généralement saisi lors d'une difficulté particulière que l'entreprise a déjà identifiée.

La mission d'assistance fiscale s'intègre forcément dans les missions d'assistance comptable ou de tenue de comptabilité. Elle peut également être recherchée par l'entreprise pour réduire les risques liés à un redressement fiscal.

4.2.1. Assistance fiscale dans le cadre de la tenue ou de l'assistance comptable ;

Dans le cadre d'une mission de tenue ou d'assistance comptable, l'expert-comptable est généralement chargé de préparer les déclarations fiscales de son client, d'étudier les conséquences fiscales des méthodes et choix comptables, de l'assister dans ses relations avec l'administration fiscale et sur tous les aspects liés à la fiscalité.

Tous ces services visant à renforcer la sécurité fiscale et la maîtrise de ses risques fiscaux, voire même arrivé à une certaine optimisation fiscale, sont généralement associés à une mission de tenue et d'assistance comptable³⁸. « Comptabilité et fiscalité ayant des liens très forts qu'il faut analyser avant de prendre beaucoup de décisions dans l'entreprise »³⁹, l'assistance fiscale tend à être un volet important de la mission d'assistance ou de tenue de comptabilité.

4.2.2. Assistance à la gestion des risques liés à un contrôle fiscal ;

Le contrôle fiscal est un événement redouté même par les contribuables soucieux du respect de leurs obligations comptables et fiscales.

³⁸R. YAICH, (2001), « Fiscalité et performance de l'entreprise, le rôle de l'expert-comptable », Revue Financière et comptable n°52, deuxième trimestre 2001, p 19

³⁹J.P. REGOLI, (2001), Op. Cit, p 23 La gestion du risque fiscal dans les PME : Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal

L'entreprise soucieuse de subir le minimum de risques de contrôle, exerce, dans le cadre d'un traitement du risque fondé sur la prévention, son droit ultime de se faire assister par un professionnel compétent, et ce pour alléger l'aspect contraignant du contrôle fiscal⁴⁰.

Au cours d'un contrôle fiscal, l'intervention de l'expert-comptable couvre, en premier lieu, la période entre la notification de l'avis de vérification et le commencement des opérations de vérification. Elle inclut également le suivi du déroulement des opérations de vérification, et finalement, une assistance après la notification des résultats du contrôle au terme de laquelle l'expert-comptable avec les autres conseils de l'entreprise éclairent le choix de la mise en place d'une stratégie de négociation avec l'administration ou le recours à la procédure contentieuse.

Tout au long du déroulement des opérations de vérification et même pendant la phase post vérification, certains faits ou comportements peuvent faire émerger des risques fiscaux substantiels ou aggraver les conséquences néfastes des risques liés au contrôle fiscal. Pour cela, l'expert-comptable doit s'efforcer de cerner ces faits et ces comportements pour atténuer la gravité de ce risque consommé. Rappelons que l'expert-comptable essaie toujours de convaincre son client qu'une bonne attitude vis à vis du risque de contrôle fiscal consiste à s'y préparer en permanence et à considérer toujours qu'il est imminent tout en usant au mieux des mesures préventives⁴¹.

Lors de l'annonce du contrôle fiscal, l'expert-comptable investi dans une mission de gestion du contrôle fiscal entamée, pour réduire la gravité des risques associés, une revue globale du dossier fiscal qui constitue un excellent palliatif à certaines erreurs de forme. Ainsi, il vérifie, pour prévenir le risque de rejet de comptabilité, que les livres légaux sont correctement tenus et sont à jour. Il procède au dépôt de certains actes, annexes ou états qui auraient dû être joints aux déclarations (état des affaires résiliées ou annulées, état des provisions déductibles etc.). Il juge l'opportunité de bénéficier d'un avantage fiscal omis au cours des exercices objet de la vérification

Lors du commencement des opérations de vérification, l'expert-comptable conseille son client de désigner parmi les cadres de l'entreprise, un interlocuteur unique qui comprend le sens des demandes du contrôleur pour répondre aux questions de façon professionnelle⁴².

⁴⁰L'article 42 du CDPF reconnaît au contribuable le droit de se faire assister, durant le déroulement de la vérification fiscale et discussion de ses résultats, par une personne de son choix.

⁴¹SSII Expertise Online, (2002), « la gestion du contrôle fiscal », Lettre fiscale n°6

⁴²SSII Expertise Online, (2002), « la gestion du contrôle fiscal », Lettre fiscale n°6

L'expert-comptable doit aussi être vigilant face au risque de subir des redressements infondés. Il assiste à cet égard son client, lors des discussions avec le vérificateur des chefs de redressements avant la notification des résultats de la vérification. Pour ce faire, il s'enquiert de connaître les motifs des redressements pour être à même de persuader le vérificateur de renoncer à certains chefs de redressements.

L'expert-comptable peut également saisir l'opportunité de dépôt de déclarations rectificatives pour combler certaines insuffisances de forme, procédure qui, bien que non acceptée par l'administration, fiscale pourra l'être dans le cadre du contentieux. Les tribunaux présument la bonne foi du contribuable et qu'il s'agit simplement d'une erreur matérielle.

Par ailleurs, et en cas de différends avec le vérificateur sur certains chefs de redressements, l'expert-comptable peut conseiller son client de saisir l'opportunité de solliciter l'avis de la Direction Générale du Contrôle fiscal. Une réponse positive confortera la position du contribuable aussi bien dans le cadre d'une option pour la négociation ou de contentieux fiscal. L'expert-comptable doit également sensibiliser son client au risque de non respect des règles de procédure, notamment le dépassement des délais de réponse à la notification des redressements.

4.3. Mission d'élaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal :

En plus des interventions fiscales déjà citées, l'expert-comptable peut être sollicité pour accomplir d'autres missions fiscales ponctuelles de conseil et d'organisations telles que l'établissement d'un manuel de procédures fiscales définissant les tâches et les responsabilités en matière fiscale et retraçant les contrôles internes fiscaux et les règles d'organisation fiscale. Il peut être également investi dans une mission d'établissement d'un guide fiscal spécifiant le régime fiscal de l'entreprise et les textes fiscaux applicables.

Une mission nouvelle et assez spécifique de l'expert-comptable, permettant de répondre à un besoin de gestion proactive du risque fiscal est la mission d'élaboration d'un manuel de gestion des risques fiscaux. « C'est bien parce qu'il y a un vecteur de développement, une demande précise de nos clients, que ces missions sont identifiées. C'est bien parce que nous sommes reconnus comme un acteur multidisciplinaire que nous sommes sollicités et que nous répondons à ces besoins nouveaux »⁴³. Il s'agit d'une nouvelle mission de conseil et d'assistance pour l'expert-comptable qui aura pu développer des compétences spécifiques approfondies en matière fiscale et de gestion des risques.

⁴³ A-P. BAHOUN, (2003), « Nouvelles missions pour l'expert-comptable une nécessité, des risques », Economie et Comptabilité, n°225, décembre 2003, p 11

Section 3 : La démarche de l'audit fiscal

Parvenu à ce qui constitue la phase ultime du contrôle de la régularité fiscale, l'auditeur doit suivre une méthodologie de travail, puis élaborer et remettre au prescripteur de rapport d'audit, ce document, dans lequel sont consignées les conclusions des travaux de l'auditeur, doit répondre aux préoccupations, aux attentes du prescripteur et il doit également donner à ce dernier des éléments de réponse aux préoccupations qui ont justifié le recours à une mission contractuelle d'audit.

I. Le déroulement de la mission d'audit fiscal

Dans cette section nous allons aborder la méthodologie de l'audit fiscale, les outils qui sont généralement appliqués par l'auditeur financier et Le contenu du rapport d'audit fiscal.

1. La démarche de l'audit fiscal

L'ensemble des étapes que l'auditeur doit suivre pour mener sa mission d'audit sont:

1.1. La préparation de la mission

« La préparation de la mission d'audit fiscal commence par la prise de connaissance de l'entreprise afin d'attirer l'attention de l'auditeur sur quelques problèmes précis ou risques probables et par la suite d'obtenir une orientation future des travaux »⁴⁴.

a) La planification et la préparation du programme de travail

Pour permettre l'accroissement de la force probante des éléments recueillis lors des travaux d'audit, l'auditeur recueille les indices lui permettant de porter une appréciation sur santé fiscale de l'entreprise. Cette étape permet à l'auditeur de cerner des indications qui lui seront utiles dans l'orientation future de ses travaux.

Cette étape comprend les éléments suivants :

- **La connaissance générale de l'entreprise ;**

A l'aide des contacts directs et d'un examen sommaire des documents de l'entreprise, l'auditeur fiscal doit avoir une idée sur :

- L'historique de l'entreprise.
- La forme, l'objet et la nature de l'entreprise.
- L'identification de l'entreprise.
- Les statuts, les associés et composition du capital.
- Le siège, établissement les différentes implantations et les principaux fournisseurs et clients.

- **La connaissance des documents juridiques, comptables et de gestion ;**

⁴⁴ Rédha Khellassi OP. Cité P351.

« L'auditeur recensera et examinera l'ensemble des documents juridiques, comptables et de gestion de l'entreprise, susceptibles de fournir des incidences fiscale »⁴⁵ tel que : la comptabilité, les supports techniques tels que les logiciels, le niveau d'analyse financière pratiqué, les rapports des commissaires aux comptes présenté à l'entreprise, procès-verbaux des conseils et assemblées, rapport de la gestion et études interne ou externes réalisées pour l'entreprise.

- **L'identification des risques et la fixation des objectifs ;**

Les connaissances antérieures, ou acquises lors de la deuxième étape, vont permettre d'identifier les risques, « cette étape va permettre à l'auditeur de fixer les objectifs qui permettront de cibler la mission sur les points précités et de percevoir un gain d'efficacité ultérieure et une plus grande probabilité de couvrir les risques »⁴⁶.

- **Prendre connaissance du rapport de l'entreprise avec l'administration fiscale ;**

« L'examen des antécédents fiscaux de l'entreprise occupe une place importante dans l'évaluation d'un risque de redressement futur ou de la réputation de l'entreprise chez l'administration fiscale, l'auditeur doit en effet »⁴⁷ :

- Examiner les courriers adressés à l'entreprise par l'administration.
- Vérifier si l'administration adresse une demande d'information à l'entreprise au titre des exercices non prescrits ou en vue de se communiquer à propos de ses tiers.

- b) L'exécution de l'audit fiscal**

L'exécution de la mission d'audit fiscal consiste, en la réalisation des textes de conformité des contrôles internes afin de confirmer, ou d'affirmer l'évaluation du risque de contrôle interne.

- **les questionnaires de contrôle interne spécifique au domaine fiscal :**

Ce sont des questionnaires, employés pour évaluer le contrôle interne spécifique au domaine fiscal, ils constituent des points de repère auxquels l'auditeur doit de référer tout au long de sa mission.

Ces questionnaires sont structurés, en fonction des objectifs d'audit, ils sont conclus à l'aide des questions généralement fermées, c'est-à-dire qu'ils sont conçus de telle sorte que les réponses à différentes questions se font par «oui» ou «non», chaque question représente un moyen d'atteindre l'objectif.

⁴⁵ Rédha Khellassi OP. Cité P360.

⁴⁶ Rédha Khellassi OP. Cité P359.

⁴⁷ Rédha Khellassi OP. Cité P364.

L'utilisation de ces questionnaire permet de :

- Déterminer les points forts, et les points faibles d'une procédure, en répondant aux questions habituellement, les réponses négatives correspondant à des faiblesses, les réponses positives à des forces.

- Recenser tout les points à examiner au cours de la mission.

- **L'analyse financière des déclarations souscrites par l'entreprise**

« L'auditeur peut utiliser avec beaucoup de profit de base de l'analyse financière, celle-ci peuvent être pratiquées à partir des éléments déclarés par l'entreprise sur la liasse fiscale »⁴⁸, il est intéressant de connaître avec précision l'état de santé financière de l'entreprise, en effet, une entreprise connaissant de sérieuses difficultés de trésorier pourrait financier certaine de ses besoins en minorant ou en retardant ses paiements auprès du trésor.

- **L'exécution des procédures de vérification directe**

Cette évaluation peut être effectuée d'une manière statistique, en ce qui concerne le risque général de vérification.

Ce contrôle qui se base sur le respect des règles fiscales, donc l'objectif de ce contrôle est d'exprimer une opinion sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer au respect de la législation fiscale.

Pour cela, l'auditeur doit s'attacher, d'une part au respect des règles de forme et des délais des obligations déclaratives.

- **L'élaboration du rapport d'audit fiscal**

Après l'examen des questions fiscales par l'auditeur par le fond et la forme des obligations fiscales, il importe d'élaborer des conclusions d'audit ainsi que les recommandations adressées aux dirigeants de l'entreprise.

2. Les outils de l'audit fiscal :

Les outils en matière d'audit fiscal sont les mêmes que ceux habituellement utilisés en matière d'audit en général.

a) Les sondages :

« Un auditeur fiscal peut rarement contrôler l'irrégularité des opérations fiscales (enregistrement comptables, déclaration), pour des raisons de retard, mais également d'efficacité, il va donc procéder par soudage »⁴⁹, ou par épreuve caractérisée par:

➤ Le prélèvement d'une partie, échantillon, d'un ensemble d'éléments de population.

⁴⁸ Rédha Khellassi OP. Cité P371.

⁴⁹ G. BENIDICT et R.CARAVEL, L'évolution du contrôle interne, édition Foucher, son date

- L'étude de la régularité et de la conformité des éléments prélevés.

Les étapes suivantes doivent prendre en considération:

- Les objectifs du sondage.
- La définition de la population à examiner.
- La taille et la sélection d'échantillon.
- Les résultats de contrôles

b) Les diagrammes :

Les diagrammes sont une technique de description des procédures fiscales et de circulation des documents fiscaux.

c) La méthode des points de contrôle :

« Elle découle de l'examen des procédures fiscales, qui aura permis de détecter les points forts et les points faibles »⁵⁰.

La démarche à suivre sera constitué des étapes ci-après :

- ✓ La fixation des objectifs.
- ✓ La définition des moyens.
- ✓ La vérification du fonctionnement.
- ✓ Les conclusions.

d) Les questionnaires :

C'est une technique largement employée, elle comporte les étapes suivantes :

- ✓ Identification des principaux risques, offrant à chaque activité ou opérations concernant le paiement des impôts du.
- ✓ Définition du dispositif fiscal qui doit à priori exister, pour supprimer ou limiter les risques identifiés.
- ✓ Élaboration d'un questionnaire

On peut concevoir, en effet, que la gravité de certaines constatations impose à l'auditeur d'interroger le prescripteur avant même la rédaction du rapport, afin que ce dernier précise s'il souhaite voir de telles conclusions consignées par écrit, ou non.

Mais quelles que soient les attentes du prescripteur, le rapport final de la mission d'audit doit comporter deux points dont la rédaction ne peut être laissée qu'à l'initiative de l'auditeur.

En premier lieu, celui-ci doit faire référence aux différents travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission, cette description est importante, notamment en cas de litige ultérieur

⁵⁰ Rédha Khellassi OP. Cité P355

entre les parties, afin de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur.

Ensuite, il importe que le prescripteur ait bien conscience des conditions dans lesquelles l'auditeur a pu effectuer ses investigations et en particulier des difficultés par lui rencontrées.

II. Le contenu du rapport d'audit fiscal

Le rapport d'audit fiscal doit, obligatoirement, traiter les points suivants :

- * Les différents travaux effectués au cours de la mission
- * Des constats de l'auditeur
- * Les conditions dans lesquelles les investigations ont été effectuées.

En outre, le rapport doit mentionner des recommandations, lesquelles peuvent être utiles à résoudre les anomalies rencontrées.

1. Les recommandations préconisées à titre curatif

« L'auditeur pourra être conduit à l'issue de sa mission à donner son avis sur les possibilités pour l'entreprise de rectifier tout ou partie des irrégularités constatées.

Mais, la marge de manœuvre dont dispose l'auditeur est faible car les possibilités de rectification offertes par la législation fiscale sont étroites »⁵¹.

A côté de recommandation qui vise à rétablir la situation fiscale, l'auditeur pourra ainsi être amené à formuler des recommandations en vue de rétablir la situation comptable de l'entreprise.

2. Les recommandations qui visent le rétablissement de la situation fiscale

Elles se caractérisent par sa relative complexité et par l'importance des obligations mises à la charge des entreprises, le régime évolue, également en fonction de l'erreur à réparer, et il importe d'envisager distinctement les erreurs ou irrégularités strictement fiscales, des erreurs commises dans l'application des règles communes à la comptabilité et à la fiscalité.

a. La réparation des erreurs purement fiscales

Les erreurs visées ici sont essentiellement celles commises lors de l'établissement des déclarations fiscales, « Les modalités de régularisation sont différentes selon que les irrégularités proviennent du défaut ou du retard dans la production des déclarations et documents fiscaux, ou même d'inexactitudes dans le contenu des déclarations ».

Hormis l'hypothèse de l'imposition d'office pour défaut de production dans les délais prescrits des déclarations qui servent à déterminer l'assiette de l'impôt, la non production de

⁵¹ Rédha Khellassi OP. Cité P504

déclarations, états, relevés, extraits, pièces ou copies de pièces qui doivent être remis à l'administration fiscale exposent l'entreprise à une amende.

Face à ces types d'irrégularités, la seule circonstance permettant d'éviter l'application de sanctions, c'est le contrôle de l'échéancier fiscal.

Cependant, dans certains cas le contrôle des déclarations fait apparaître des erreurs dans leurs contenus, plusieurs cas de figure sont à envisager selon l'importance du délai écoulé entre la date à laquelle l'erreur a été décelée.

Il suffit dans le cas où les délais ne sont pas expirés, de souscrire une nouvelle déclaration remplaçant purement la précédente entachée d'erreurs. Si le délai de déclaration est dépassé, et lorsque la déclaration est destinée à assurer directement l'assiette ou la liquidation de l'impôt, la rectification d'une erreur commise aux dépenses du contribuable ne peut être réalisée que par voie de réclamation contentieuse adressée au service des impôts localement compétents.⁵²

On peut dire dans ce cas que la marge de manœuvre de l'auditeur est ainsi relativement faible et l'importance des délais rend à monter l'intérêt d'une mission d'audit fiscal périodique.

b. La réparation des erreurs fiscales-comptables

Ce type d'erreur ne peut être réparé que par des biais de déclarations rectificatives, ou de réclamations, la demande de réparation de telles erreurs, auprès de l'administration fiscale, pourrait être à l'origine de l'incitation de cette dernière à procéder à une vérification comptabilité, laquelle pourrait engendrer un risque fiscal pour l'entreprise, l'auditeur fiscal est tenu donc de bien peser les conséquences d'une réclamation ou d'une demande de rectification d'une déclaration.

La réparation des erreurs fiscales-comptables présente une difficulté, il s'agit du fait que la législation fiscale ne favorise pas cette pratique en raison qu'elle peut être utilisée abusivement, par l'entreprise, à des fins frauduleuses.

c. Les recommandations visant de rétablir la situation comptable

La nécessité de corriger la situation comptable résulte de l'obligation qui est faite aux entreprises de produire des comptes réguliers, sincères et donnant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise.

Par ailleurs, la notion d'erreur apparaît de façon plus explicite dans la description des règles de détermination du résultat, le PCN précise que le résultat est calculé par la différence entre les Produits et les charges de l'exercice.

⁵² Rédha Khellassi OP. Cité P506

On peut remarquer que, l'erreur comptable est ici abordée sous l'angle exclusif du défaut d'enregistrement.

Ainsi que l'annualité du bilan ne s'oppose pas à ce que la valeur des éléments d'actif d'un bilan antérieur soit révisée, alors que les modifications n'ont pour but que d'assurer l'exactitude et la sincérité du bilan.

Dans ce cadre l'auditeur, au delà de ces obligations fiscales, pourra utilement dans ses recommandations, compte tenu de l'enjeu, préciser les implications comptables des irrégularités fiscales décelées.

Et par conséquent, l'entreprise doit rester seule juge s'appuyant le cas échéant, sur ses conseils habituels, les effets pénalisant au plan fiscal de la régularisation comptable, ou le cas échéant la complicité des rectifications à opérer, peuvent conduire l'entreprise à ne prendre que partiellement en compte les recommandations de l'auditeur.

Finalement, il faut bien constater que les recommandations de l'auditeur destinées à corriger des irrégularités passées, sont relativement limitées pour des raisons tenant à la faible marge de manœuvre qui résulte en particulier de la pauvreté des délais, à la complicité des rectifications à opérer et à l'intérêt parfois limité de l'entreprise à pratiquer ces régularisations.

3. Les recommandations préconisées à titre préventif

L'aspect préventif des recommandations consécutives à un audit fiscal transparait en réalité à un double niveau, mais cet aspect revêt un caractère plus marqué encore lorsque l'auditeur émet des recommandations qui visent cette fois à éviter que les irrégularités se reproduisent dans l'avenir.

3.1. La prévention de l'irrégularité

« L'objectif de l'auditeur est essentiellement ici de proposer des mesures destinées à éviter que ne se répètent dans l'avenir les irrégularités décelées.

Pour cela, la prise de connaissance générale de l'entreprise, les travaux d'analyse du contrôle interne spécifique et les questionnaires d'audit ont permis de mettre en évidence les éléments qui, dans les méthodes de traitements des questions fiscales par l'entreprise, ne présentent pas toutes les garanties suffisantes, par exemples : l'absence d'échéancier fiscal, le fait de ne pas pratiquer de recoupements entre déclarations, l'absence des doubles contrôles sur les déclarations illustrent de tels risques »⁵³.

L'auditeur doit s'intéresser à l'origine des irrégularités mises en évidence et proposer le cas échéant la mise en place de nouvelles sécurités dans le traitement des questions fiscales.

⁵³ CHADEFAX MARTIEL, l'audit fiscal, édition litec, 1987, p218

Ces recommandations touchent d'avantage aux moyens et aux conditions de traitement de la fiscalité dans l'entreprise qui sont Cortes fonctions des objectifs de la mission, mais sont très liées de la même façon à l'étendre de l'information sur laquelle porte l'audit.

Donc, la vérification fiscale à blanc, constitue également le type de mission privilégiée pour la formulation des recommandations destinées à prévenir le contrôle de l'irrégularité.

3.2. La prévention du contrôle de l'irrégularité

Dans le cadre de recensement des irrégularités fiscales, « l'auditeur fiscal est amène à éclairer les éléments qui constituent un manquement aux dispositions de la législation fiscale »⁵⁴.

En outre, il peut être conduit a examiner des opérations réalisées par l'entreprise, dont le caractère de régularité ou d'irrégularité n'apparaît pas a la première vue, ou a examiner des opérations irrégulières mais au titre des quelles l'ampleur de l'irrégularité est difficile a déterminer.

Telles que soient ces irrégularités, l'auditeur fiscal a pour devoir, d'apporter des éléments de réponse préventifs en vue de préparer l'entreprise à satisfaire les demandes de justifications, lors d'un éventuel contrôle fiscale.

III. Les limites de l'audit fiscal

En réalité, si l'on vent admettre que rechercher la réalité fiscale est bien l'objectif de l'audit fiscal, force est de consulter que l'auditeur doit surmonter différents obstacles et défit et ainsi que la recherche de la vérité fiscale de l'entreprise a ses propres limites.

1. Les limites à surmonter lors de la mission d'audit

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

1.1. Les limites liées au déroulement de la mission

« L'importance de la législation fiscale, ses multiples incidences, imposent de longs et de nombreux contrôles dans le cadre de la mission qui a pour objectif un contrôle global de la régularité fiscale »⁵⁵.

⁵⁴ Rédha Khellassi OP. Cité P508

⁵⁵ Rédha Khellassi, OP. Cité P128

- **Les limites liées au caractère ponctuel de la mission**

« L'auditeur fiscal n'est pas présent en permanence dans l'entreprise lorsqu'il intervient, c'est pour une période de temps limitée selon un calendrier généralement préétabli avec l'entreprise »⁵⁶.

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

- **Les limites liées à la délicate appréciation du risque fiscal**

L'irrégularité est beaucoup plus délicate à apprécier ce qui engendre nécessairement l'incertitude, on peut volontairement supposer d'ailleurs que si « certains entreprises auront recours à l'audit fiscal, c'est précisément pour recueillir l'avis des spécialistes indépendants sur la régularité de certaines opérations, qu'elles effectuent régulièrement et qu'elles ont du mal à caractériser l'incertitude dans la détermination du risque fiscal, qui est double »⁵⁷, en premier lieu de caractériser l'existence du risque, et en second lieu, de déterminer l'importance des sanctions auxquelles s'expose l'entreprise.

1.2. Les limites liées aux résultats de la mission

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

Cependant, il importe replacer la mission dans le cadre plus large de l'entreprise, pour se remémorer que la régularité fiscale est une préoccupation partagée, elle est ainsi partie intégrante des contrôles opérés par les commissaires aux comptes et le centre d'intérêt exclusif de l'administration fiscale.

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

« Dans l'hypothèse où un auditeur légal souhaiterait obtenir le rapport établi à l'issue d'une mission d'audit fiscal, les dirigeants de la société ne peuvent s'y refuser, l'intérêt pour l'auditeur légal de connaître le contenu de ce rapport est évident même s'il obéit par la suite à effectuer les contrôles nécessaires pour avoir sa propre opinion selon ses convictions »⁵⁸.

Dans ce cas, la question est plus délicate, car en cas d'irrégularités relevées, il se doit mentionner dans son rapport, et le porter à la connaissance du procureur de la république, ce

⁵⁶ International Journal of Management & Marketing Research (MMR), Vol.2 p58_68

⁵⁷ International Journal of Management & Marketing Research (MMR), Vol.2 p61

⁵⁸ Rédha Khellassi, OP. Cité P129

qui pose un problème pour l'auditeur fiscal ou l'apparition d'infractions pénales dans son rapport, serait fatale pour son client dont seul recours devant le commissaires aux comptes serait le refus de communication, lui même pénalement répréhensible, il y adonc lien de s'attendre en la matière à des rapports particulièrement évasifs ou parfaitement silencieux ou bénéficie confidences orales.

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

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

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

2. Les défis de l'audit fiscal

L'audit fiscal, dans sa version modernisé, peut prendre aux yeux des dirigeants une place excessive, car il accumule à la longue une somme d'informations considérables et en quelque sorte universelle que jusqu' alors seuls ces dirigeants détiennent, sans y voir un risque de concurrence ou de contre pouvoir, cela peut dire que lorsqu'il bénéficie de la stabilité et de la durée, ils devient en effet une véritable mémoire de l'entreprise dans la matière fiscale, de ses progrès comme de ses vicissitudes, cela consiste un point de repère non négligeable a une époque ou les gens et les choses sont Ires mobiles.

Il en résulte que la tâche de l'audit fiscal est d'aider a clarifier les choses a confirmer ce qui est présente, a mesurer l'incidence des déviations et leurs conséquences au plan financier et au plan d'irrégularité légale devant l'administration fiscale et les tiers .

En outre l'audit est aussi un outil qui diffuse les messages de la direction générale, cela est particulièrement vraie dans les entreprises multinationales, la présence des auditeurs fiscaux permet de transmettre a des filiales lointaines l'esprit et la lettre des politiques fiscales décidées au siège, en retour, l'auditeur enrichit le groupe avec les réalités du terrain et avec les sensibilités des filiales sur ces politiques et procédures, il y a un rôle d'interprète et d'interface.

Face a son avenir; l'auditeur fiscal est confronte à un double déficit ;

Le premier est d'intégrer son rôle traditionnel d'informateur de la direction générale de la situation fiscale de l'entreprise et celui plus récent de consultant dans la matière fiscale. Le

second, c'est la conception globale du métier de l'auditeur fiscal qui est un enjeu, l'audit fiscal ici perd son prestige, l'auditeur qui n'a plus une vision d'ensemble des choses, perd peut être aussi son efficacité.

Donc, l'audit fiscal doit et devient un audit de la performance, cela ne se fera d'être en mesure de présenter nos approches souvent analytiques, afin d'être en mesure de présenter aux directions générales un bilan global, mettant le doigt sur les défaillances et anomalies opérationnelles et stratégiques les plus significatives, mais cela nécessitera un effort méthodologique qui nous conduira sans doute à changer nos façons de faire, sans compromettre la rigueur qui nous est propre.

Enfin, on peut constater que l'audit fiscal n'est évidemment qu'un moyen, et jamais sur finalité tandis que l'audit fiscal n'est qu'un rouage parmi d'autres de la politique globale de contrôle de l'entreprise et n'est qu'un maillon d'une chaîne de progrès qui englobe la mise en œuvre de réformes, donc l'audit fiscal restera toujours marginal par rapport aux métiers de l'entreprise, mais grâce à ses contributions, il apparaîtra de plus en plus indispensable pour aider à prendre les bonnes décisions et à engager les actions profitables.

Conclusion

Le deuxième chapitre intitulé Formes et démarches de l'audit fiscal a porté en premier lieu sur une définition et une clarification théorique des différentes formes de contrôle de la situation fiscale exercée par l'établissement fiscal en vue d'apporter une image réelle de la situation fiscale de l'entreprise et de s'assurer de la mise en œuvre d'une politique fiscale efficace et correcte vis-à-vis des différents textes légaux et de la législation en vigueur.

Ensuite, une démonstration des multiples missions et pouvoirs assurés par les différents acteurs de cette démarche quelque soit la direction fiscale ou l'auditeur légal qui effectue une mission d'audit fiscale justifiée à travers une étude et une analyse des divers dispositions des quelles résulte des obligations légales auxquelles l'entreprise doit s'y conformer sous peine de sanction.

L'audit fiscal oriente les décisions prise de l'entreprise vers un choix rationnel et cohérent fondé sur des avantages ou des options fiscales qui sont de nature à lui procurer un gain au terme d'impôt.

Enfin, une étude méthodologique et théorique a été réalisée sur la démarche et le processus de réalisation l'audit fiscale, en mettant en avant les différentes étapes et en les étudiant de manière plus profonde.

Néanmoins, notre travail de recherche ne s'arrête pas là. En effet, dans le troisième chapitre nous allons étudier un cas pratique dans lequel nous mettrons en œuvre ce qui a été dit en théorie et nous appliquerons nos différentes connaissances acquises pour mieux comprendre et appuyer notre sujet d'étude.

**Chapitre 03: le déroulement de la
mission d'audit fiscal**

Introduction

Après avoir abordé le cadre théorique de l'audit et l'évaluation des risques fiscaux, ainsi que les techniques de couverture de ces derniers, il importe de parler sur le cadre pratique. Pour cela, nous avons pris l'initiative de mettre en œuvre une simulation d'un audit fiscal au sein d'une entreprise algérienne afin d'enrichir notre travail recherche.

Ce troisième chapitre sera donc consacré à la mission d'audit qu'on a pu réaliser avec l'aide d'un contrôleur fiscal qui nous a orientés et dirigé pendant notre période de stage.

Concernant notre méthode de travail, la situation sanitaire du pays en général et des entreprises en particulier ne nous a pas été favorable, c'est pour cela que nous n'avons pas pu réaliser notre mission de manière approfondie. Néanmoins, nous avons insisté auprès des responsables de l'entreprise pour nous permettre d'accéder et de nous remettre certaine données jugées essentielles. Par ailleurs notre mission sera basée sur ses données collectées, nos connaissances acquises et les directives de notre encadreur au sein de cette entreprise.

Enfin, dans ce présent chapitre nous allons étudier un exemple d'une entreprise en réalisant une mission d'audit fiscal qui nous permettra d'identifier les différents risques, de les analyser et proposer des recommandations afin de les optimiser.

Section 1: Phase préliminaire

1. Contexte et objectifs de la mission d'audit fiscal

La finalité d'une mission d'audit fiscal est une étape primordiale pour le prescripteur dans la mesure où elle permet à l'entreprise prescriptrice de l'audit, de maîtriser les risques fiscaux détectée lors de la mission.

La préoccupation fiscale varie d'un auditeur à l'autre, les attentes de ceux-ci et les besoins qu'il exprime au niveau des missions d'audit fiscal sont nécessairement différents.

L'audit fiscal pourrait constituer un recours privilégié pour réduire le risque fiscal. D'une manière générale, l'exercice d'une mission d'audit suppose un objectif préalablement défini et une démarche permettant d'atteindre cet objectif avec le maximum d'efficacité et en utilisant le minimum des moyens.

La diversité des missions d'audit fiscal peut également se traduire dans la nature des missions demandées par l'entreprise et qui peuvent également s'apprécier par rapport aux facteurs suivants :

Figure 01 : Nature des missions d'audit selon différents facteurs

Facteurs	Nature de la mission
Nature des travaux	<ul style="list-style-type: none"> • Limitée : lorsque le client désire connaître les irrégularités fiscales et leur ampleur • Développée : lorsque le client souhaite connaître les moyens et actions nécessaires à l'élimination ou la réduction des irrégularités constatés
Période couverte et fréquence	<ul style="list-style-type: none"> • Limitée : couvrant une période limitée dans le temps • Étendue : couvrant au moins les exercices non prescrit fiscalement • Ponctuelle : limitée à une seule intervention

	<ul style="list-style-type: none"> • Périodique : programmées régulièrement
Nature des impôts et taxes traités	<ul style="list-style-type: none"> • Centrée : couvrant un seul impôt ou un type d'impôt • Général : portant sur tous les impôts et taxes

Source : Rédha Khelassi « Précis d'audit fiscal de l'entreprise », P102.

1.1 Objectif de la mission d'audit fiscal

- L'audit fiscal est un moyen d'accéder à l'intelligibilité fiscale des comptes par une nouvelle lecture fiscale des états financiers et comptables
- 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 maîtresse dans l'élaboration du diagnostic fiscal de l'entreprise;
- L'audit fiscal cherche à éliminer graduellement les facteurs d'irrégularités pour éviter la procédure de redressement et les impositions;
- Evaluer les risques fiscaux encourus par l'entreprise en matière d'IBS, Patente, TVA et autres impôts;
- Optimiser de la gestion fiscale de l'entreprise et optimisation fiscale et 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;

1.2. Les risque :

Le risque d'Audit est une intersection entre trois ensembles, ou composantes. Ces composantes sont définies comme suit :

- **Risque Inhérent :**

Le risque inhérent est lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers relatifs aux déclarations fiscales d'une entreprise. Ces erreurs peuvent être causées par l'environnement externe.

- **Risque de non contrôle :**

Ce risque est lié à l'existence d'erreurs significatives dans les états financiers relatifs aux déclarations fiscales d'une entreprise, ces erreurs sont dues, à l'environnement interne de l'entreprise : cela dit que ces erreurs seraient à cause de l'inefficacité ou l'inexistence des procédures de contrôle interne.

- **Risque de non détection:**

C'est l'incapacité de l'auditeur à les détecter ces risques, cela veut dire que l'environnement externe et l'environnement interne de l'entreprise ne fonctionné plus rationnelle pour empêcher l'insertion d'erreurs dans les états financiers.

1.3. Les contraintes :

L'Audit fiscal couvre un champ spécifique qui croise droit et comptabilité, et ne peut donc être réalisé qu'en faisant appel à une technique spécifique permettant d'analyser en profondeur les questions fiscales en assurant un lien étroit avec les domaines juridique et comptable.

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

2. Prise de connaissance de l'organisme audité :

Dans cette étape, nous allons prendre connaissance de l'entreprise auditée, en citant quelques éléments jugés nécessaire à savoir.

2.1. Objectifs de la prise de connaissance générale :

L'auditeur fiscal devra dans ce cadre s'intéresser à :

- ✓ L'implantation géographique qui peut avoir des incidences fiscales au niveau de l'application des conventions internationales ;
- ✓ La répartition du capital social et l'éventuelle appartenance de la société à un groupe
L'étude des effectifs ;
- ✓ Le passé fiscal de l'entreprise ;
- ✓ La situation financière de l'entreprise ;
- ✓ Le profil des dirigeants ;

- ✓ Les statuts, PV de l'assemblée des actionnaires et du conseil d'administration ;
- ✓ Lecture des rapports des autres auditeurs.

2.2. Eléments de prise de connaissance générale:

L'entreprise est créée en 2011 pour objectif l'importation et la distribution des produits cosmétiques.

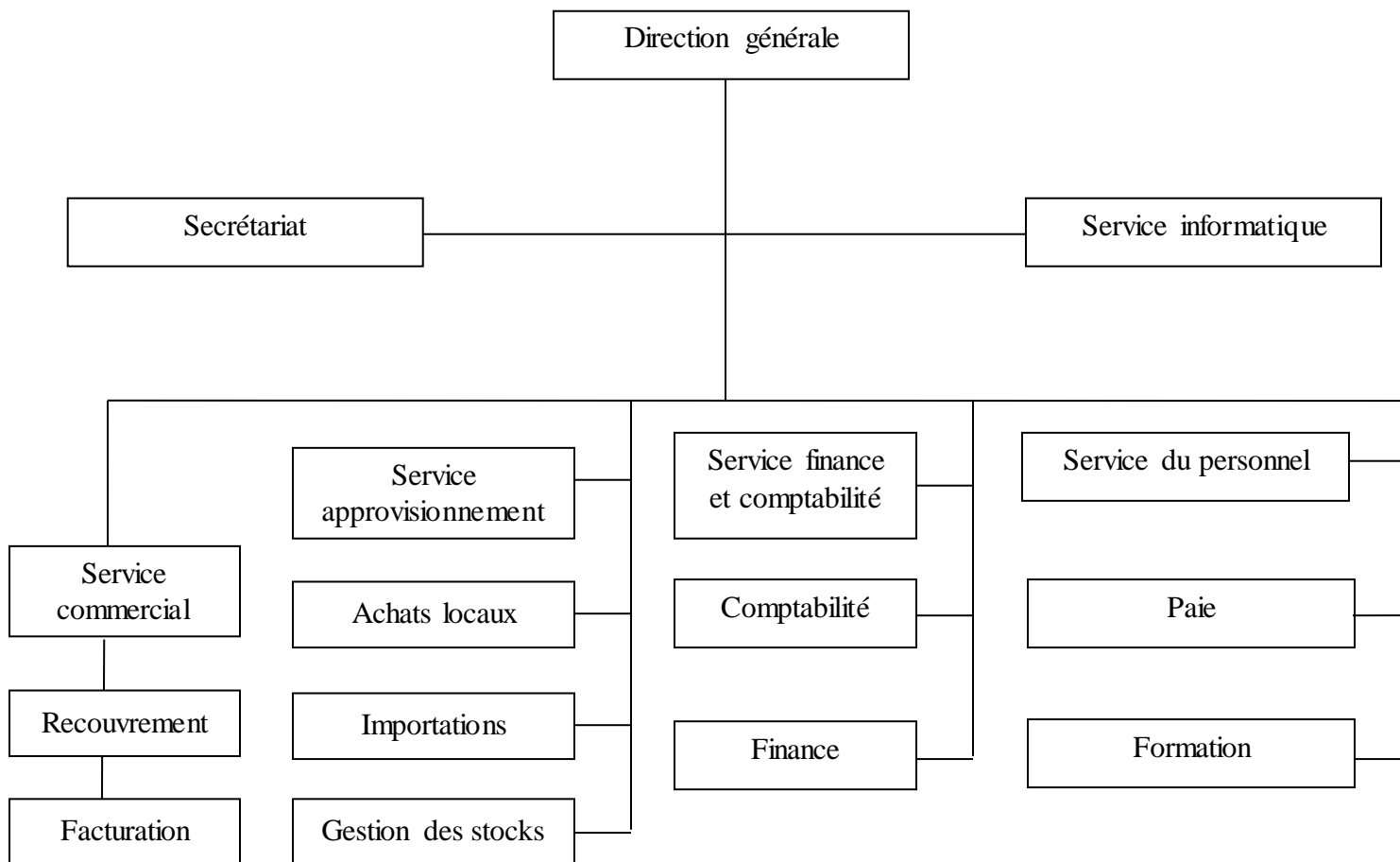
L'entreprise fournit des efforts pour atteindre l'ensemble de ces objectifs dans les domaines stratégiques suivants :

- ✓ Être leader national en distribution de produits cosmétiques et diverses ;
- ✓ Assurer la continuité de l'entreprise (cycle de vie) ;
- ✓ Atteindre une forte position concurrentielle dans le domaine financier ;
- ✓ améliorer ça rentabilité financière et économique ;
- ✓ Amélioration de profil de l'entreprise ;
- ✓ Avoir un équilibre financier de l'entreprise ;
- ✓ Avoir une situation financière rentable, solvable et indépendante.

Pour une meilleure intégrité dans l'entité auditée, nous avons établi d'autres questionnaires sur la prise de connaissance de l'entreprise (Voir annexe N°01).

2.3. Organigramme de l'entreprise :

Figure N°02 : Organigramme de l'entreprise



Source : Documents internes de l'entreprise

2.4. Informations concernant l'entreprise audité :

Lors de la prise de connaissance de l'entreprise, nous n'avons pas pu obtenir toutes les informations, car elles n'étaient pas toutes accessibles. Néanmoins, nous avons pu accéder à certaines d'entre elles que nous pouvons résumer dans le tableau suivant :

Figure N°03 : Informations concernant l'entreprise audité

Cadre juridique de l'entreprise	
Forme de la société	SARL
Capitale social	3000 000.00 DA
Objectif social	Importation et commercialisation
Organe de gestion et de contrôle	
Contrôle interne et externe	
Cadre juridique de l'exploitation et caractéristiques économiques	
Lien juridique avec des groupes	
Nature de l'activité	Achat et revente
Marché de l'entreprise	Marché local
Lien économiques avec des groupes	
Lieu d'activité	Alger
Moyens humains	
Effectifs	
Distribution	
Clients	Clients de l'entrepris
Mode de livraison	Livraison sur commande
Réglementation	
Réglementation spécifique à la forme d'exercice de l'activité	Relative aux secteurs
Réglementation fiscal spécifique à l'activité	Relative à la réglementation du secteur
Organisation comptable	
Importance de système d'information comptable	Information sur l'existence : -Comptabilité analytique -Comptabilité matière
Financement de l'activité	
Caractéristiques financières	-Pas des emprunts à long terme -Existence d'emprunts à court et moyen terme (crédits fournisseur) -pas de recourt au découvert, crédits d'escampe

Source : Documents internes de l'entreprise.

Section 02 : Phase de réalisation

Dans le cadre de cette phase, nous allons nous interroger sur l'aptitude de sécurité de l'entreprise à identifier et à limiter le risque fiscal en mettant en évidence les anomalies significatives.

1. Evaluation du contrôle interne spécifique au domaine fiscal :

Afin d'orienter notre travail, nous avons dressé un questionnaire de contrôle interne qui nous servira de guide et qui va nous permettre d'identifier les zones à risques. Ce questionnaire est représenté sous forme de tableau divisé en trois colonnes, dont l'une comporte la question et les deux autres comportent des réponses par OUI ou par NON, comme suit :

Figure N°04 : Questionnaire de contrôle interne

Questions ;	OUI	NON
• Existe-t-il des procédures dans l'entreprise qui permettent de s'assurer que les rôles d'impôts reçus sont correctement établis par l'administration et correspondant à la charge réellement due par l'entreprise ?		✓
• Existe-t-il des impôts et taxes spécifiques au secteur d'activité de la société ?		✓
• L'entreprise réalise-t-elle des opérations spécifiques dont le traitement fiscal nécessite une compétence appropriée ?		✓
• L'entreprise est-elle soumise à un régime particulier au regard de la convention signée avec l'administration ?		✓
• Existe-t-il au sein de l'entreprise un service fiscal ?		✓
• Est-ce que toutes les questions d'ordre fiscal sont soumises à l'avis préalable d'un spécialiste fiscal avant leur comptabilisation ?		✓
• Est-ce que le service fiscal ou dans son équivalent dans l'entreprise est systématiquement informé de toutes les opérations et conventions à incidence fiscale ?		✓
• Existe-t-il des schémas d'écritures comptables permettant de s'assurer que toutes les opérations peuvent être à l'origine de conflits avec l'administration sont soigneusement conservés par l'entreprise ?		✓
Existe-t-il au sein de la société des procédures permettant de s'assurer que les obligations comptables édictées par l'administration fiscale sont respectées ?		✓
• Les comptes impôts et taxes sont-ils régulièrement analysés et rapprochés avec les déclarations fiscales ?		✓

• L'entreprise a-t-elle payé au cours de l'exercice des amendes, pénalités et majorations de retard ?		✓
• Existe-t-il des contrôles permettant de s'assurer que les pièces justificatives appuyant les écritures comptables respectent les conditions de forme prescrites par les lois fiscales ?		✓
• Existe-t-il un service d'audit interne au sein de l'entreprise ?		✓

Source : De notre propre élaboration

Pour plus de détails (Voir annexe N°02)

1.1. Observations des zones à risques :

Dans cette étape, nous allons mettre en évidence les éléments susceptibles de représenter des risques fiscaux pour l'entreprise comme suit :

- La société ne dispose pas d'un service fiscal ;
- Les différentes transactions à caractère fiscal effectuées au sien de l'entreprise ne sont pas soumises à l'avis d'un expert avant leur comptabilisation ;
- L'absence d'un service d'audit interne au sien de l'organisation, ne permet pas un bon contrôle des procédures existant susceptible d'induire une mauvaise gestion fiscal ;
- L'absence de procédures claires quant au contrôle préalable des pièces justificatives indispensable à la comptabilisation des opérations à caractère fiscal.

2. Travail sur le terrain :

Au terme de l'audit fiscal de votre comptabilité au titre de la période allant du 01/01/2018 au 31/12/2020, des risques fiscaux sont apparus tant en matière d'impôts directs, qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

2.1. La position fiscale de l'entreprise :

De part votre activité qui consiste à l'importation et la commercialisation des produits cosmétiques vous êtes redevable en matière de taxes sur le chiffre d'affaire et en matière d'impôts directs comme suit :

➤ En matière de taxes sur le chiffre d'affaires :

En application des articles 1-2-14-21-23-ct 29 du code des taxes sur le chiffres d'affaires vous êtes redevable obligatoire de la TVA avec droit à déduction aux taux de 9% et 19% par nature d'opérations imposables.

➤ **En matière d'impôts directs :**

- Vous êtes imposable à la TAP sur la livraison juridique ou matérielle (facturation) au taux de 2%.
- Vous êtes imposable à l'IBS aux taux de 25% 23%.
- En application des articles 1-2alsetb-45-46 -66-104-136-150-217 et 222 du code des impôts directs et taxes assimilées, vous êtes tenus de procéder à la retenue à la source en matière d'IRG dans la catégorie des capitaux mobiliers aux taux 10% sur les dividendes réputés distribuées, ainsi qu'à la retenue à la source en matière d'IRG/salaires.

2.2. Audit formel de la comptabilité :

➤ **Documents obligatoires :**

Le journal général est coté et paraphé par le tribunal de TO, ainsi que le livre inventaire. Ils sont régulièrement tenus conformément aux dispositions des articles 09 à 11 du code de commerce.

➤ **Journaux auxiliaires**

La vérification a porté sur les grands livres, les balances générales des comptes et l'ensemble des pièces justificatives ayant permis la passation des écritures comptables conformément aux prescriptions du plan comptable national et du nouveau système comptable financier institué par la loi N° 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier dont l'application est rendue obligatoire à compté du 01/01/2010.

En ce qui concerne les journaux auxiliaires, ils sont tenus d'une manière informatisée.

2.3. Audit des Fonds : Nous avons relevé les éléments suivants :

- Le rapprochement du tableau des comptes de résultat avec les pièces comptables (charges) n'a pas été exécuté, mais tout de même une charge est déductible sur le plan fiscal si la charge remplit les conditions de la déductibilité qui sont :
 - Elles doivent être engagées dans le cadre de la gestion normale de l'entreprise ;
 - Elles doivent se traduire par une diminution de l'actif net ;
 - Elles doivent être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ;

-Elles doivent être justifiées par des factures régulières.

- Le rapprochement des états de récupération TVA annexés aux déclarations mensuelles G50 avec les factures d'achats présentées, ne fait ressortir aucune anomalie.
- L'audit de votre situation fiscale fait apparaître des écarts de facturation issue des crédits de caisse et des écarts issus du compte financier.

2.4. Analyse du risque fiscal:

❖ Etablissement du compte financier:

Lors de l'établissement du compte financier, un ensemble d'anomalies sont apparues; il y a lieu de faire un rapprochement bancaire entre la comptabilisation (banque débit) et le relevé bancaire.

La reconstitution de la facturation à travers les crédits de vos relevés bancaires et le débit de votre caisse, déduction faite des opérations financières n'ayant pas un caractère de chiffre d'affaires et compte tenu du solde des comptes clients et avances en début et fin d'exercice, fait apparaître un excédent pour l'exercice 2018, 2019 et 2020 qui est illustré par le tableau suivant :

Tableau N°01 : Le compte financier

Libellés	Montant					
	2018		2019		2020	
Compte bancaire CPA	1 359 244 666,00		959 125 418,00		486 649 654,00	
Compte bancaire GB	0,00		13 625 699,00		690 299 871,00	
Compte CCP	0,00		0,00		0,00	
Caisse	1 280 522 221,00		684 453 069,00		814 162 016,00	
Encaissements brutes (1)	2 639 766 887		1 657 204 186		1 991 111 541	
Virements de fonds 489	1 200 500 958,00		418 697 000,00		343 645 500,00	
Restitution de provisions	253 867 427,00		0,00		0,00	
Restitution de garantie	0,00		200 000,00		310 847 230,00	
Main levée	0,00		1 591 176,00		0,00	
Apport en compte courant des associés 555	0,00		0,00		0,00	
Produits exceptionnels 798	0,00		155 134,00		0,00	
Cession d'élément d'actif	1 400 000,00		0,00		0,00	
Recettes en attente d'imputation 579	0,00		0,00		0,00	
Remboursements	0,00		1 249 925,00		655 883,00	
Chèques impayés	11 500 000,00		0,00		0,00	
Annulations	88 127 026,00		268 000,00		26 993 050,00	
ANEM	0,00		388 552,00		1 062 071,00	
Recettes en attente d'imputation 579	0,00		0,00		2 070 974,00	
Régularisations	1 037 588,00		0,00		0,00	
Autres déductions	1 755,00		0,00		1 037 743,00	
Total des déductions (2)	1 556 434 754,00		422 549 787,00		686 312 451,00	
Encaissements net TTC (3)=(1)-(2)	1 083 332 133		1 234 654 399		1 304 799 090	
Clients au 01/01(-)	22 117 485,00		91 042 295,00		139 474 772,00	
Avances au 01/01(+)	0,00		0,00		0,00	
Clients au 31/12/(+)	91 042 295,00		139 474 772,00		169 074 819,00	
Avances au 31/12(-)	0,00		0,00		0,00	
CA TTC reconstitué	1 152 256 943		1 283 086 876		1 334 399 137	
CA exonéré (-)	4 657 100,00		4 240 200,00		0,00	
Droits de timbre (-)	0,00		6 150 068,00		6 223 861,00	
Autres taxes (-)	0,00		0,00		0,00	
CA taxable reconstitué en TTC	1 147 599 843		1 272 696 608		1 328 175 276	
	Prorata à 9%	Prorata à 19%	Prorata à 9%	Prorata à 19%	Prorata à 9%	Prorata à 19%
	60%	40%			0%	0%
Réparation du CA taxable reconstitué en TTC	688 559 906	459 039 937	8 853 726,00	1 263 842 882,00	0,00%	1 328 175 276
Coefficient de conversion	0,9346	0,8547	0,9346	0,8547	0,9346	0,8547
CA reconstitué HT	643 528 088	392 341 434	8 274 692,32	1 080 206 511	0,00	1 135 191 408
CA taxable reconstitué en HT	1 035 869 522		1 088 481 203		1 135 191 408	
CA exonéré	5 657 620,00		5 240 200,00		0,00	
CA reconstitué global	1 092 445 722		1 093 721 403		1 135 191 408	
CA déclaré en HT	1 089 729 044,00		1 065 742 939,00		1 132 870 000,00	
Ecart	2 716 678		27 978 464		2 321 408	

Source : Reconstitué par nos soins à base des documents de l'entreprise

❖ **Analyse du compte financier :**

Les écarts positifs dégagés par le compte financier représentent des facturations éludées, dans le cas où ils ne sont pas justifiés par vos soins. A cet effet, nous mettons à votre disposition les remarques suivantes :

- Pour éviter le chevauchement de la comptabilisation des opérations bancaires, il y’a lieu de comptabiliser les entrées suivant leurs dates de valeur sur le relevé bancaire
- Les recettes en attente d’imputation devront être justifiées avant le 31 décembre de l’exercice, à défaut elles seront considérées comme un chiffre d’affaire
- Lors de la vérification, on a pris connaissance de cessions de véhicules et à cet effet, il y’a lieu de vérifier la durée d’utilisation et faire appliquer les règles du butoir (la règle de 5 ans) en matière de TVA et la plus-value de cession en matière d’IBS conformément à l’article 173 du code des impôts directs et taxes assimilés.

❖ **La vérification de la caisse :**

L’exercice 2017

Tableau N°02 : Le compte de la caisse au titre de l’exercice 2017.

Date	Opérations		Solde		Compte	Observations
	Débit	Crédit	Débit	Crédit		
	2 650 738,00		2 650 738,00			Solde débiteur
31/01/17	32 914 662,00	31 078 670,00	4 486 730,00	0,00		Solde débiteur
28/02/17	7 388 759,00	7 535 526,00	4 339 963,00	0,00		Solde débiteur
31/03/17	60 245 265,00	32 020 932,00	32 564 296,00	0,00		Solde débiteur
30/04/17	49 410 512,00	43 408 225,00	38 566 583,00	0,00		Solde débiteur
31/05/17	43 215 431,00	40 859 812,00	40 922 202,00	0,00		Solde débiteur
30/06/17	20 775 263,00	60 622 941,00	1 074 524,00	0,00		Solde débiteur
31/07/17	47 366 740,00	49 405 900,00	0,00	964 636,00		Crédit de caisse risque fiscal TAP/TVA/IBS/IRG/RCM
31/08/17	48 788 504,00	40 263 885,00	7 559 983,00	0,00		Solde débiteur
30/09/17	50 680 354,00	51 411 547,00	6 828 790,00	0,00		Solde débiteur
31/10/17	50 341 358,00	61 351 659,00	0,00	4 145 511,00		Crédit de caisse risque fiscal TAP/TVA/IBS/IRG/RCM
30/11/17	29 172 096,00	1 664 133,00	23 362 452,00	0,00		Solde débiteur
30/12/17	80 957 319,00	79 440 109,00	24 879 482,00	0,00		Solde débiteur

Source : Reconstitué par nos soins à base des documents de l’entreprise.

L'exercice 2018 :

Tableau N°03 : Le compte de la caisse au titre de l'exercice 2018.

Date	Opérations		Solde		Compte	Observations
	Débit	Crédit	Débit	Crédit		
01/01/18			24 879 482,00			Même solde
09/01/18		12 585 452,00	12 294 030,00	0,00		
09/01/18		80 059,00	12 213 971	0,00		
09/01/18		30 000,00	12 183 917,00	0,00		
19/01/18		19 775 500,00	0,00	7 591 529,00	Créditeur	Risque fiscal
24/01/18		3 500,00	0,00	7 588 029,00	Créditeur	Risque fiscal
25/01/18		10 000,00	0,00	7 599 029,00	Créditeur	Risque fiscal
31/01/18	2 300 000,00		0,00	5 299 029	Créditeur	Risque fiscal
31/01/18	5 770 000,00		470 971	0,00		
31/01/18	7 040 000,00		7 510 971	0,00		
31/01/18	5 495 765,00		13 006 736	0,00		
31/01/18	2 190 000,00		15 196 736	0,00		
31/01/18	942 000,00		16 138 736	0,00		
31/01/18		628 569,00	15 510 167	0,00		
01/02/18	442 525,00		15 952 692 ,65	0,00		
01/02/18		6 600,00	15 946 092,65	0,00		
02/02/18		1 500 000,00	14 446 092,65	0,00		
06/02/18		6 600,00	14 439 492,65	0,00		
06/02/18		4 210 299,00	10 229 193,65	0,00		
06/02/18		2 000 000,00	8 229 193,65	0,00		
07/02/18		10 000,00	8 219 193,65	0,00		
07/02/18		25 252,00	8 193 941,65	0,00		
07/02/18		3 965 000,00	4 228 941,65	0,00		
13/02/18		3 000 000,00	1 228 941,65	0,00		
20/02/18		6 600,00	1 222 341,65	0,00		
21/02/18		2 113 000,00	0,00	890 658,35	créditeur	Risque fiscal
28/02/18		331 635,00	0,00	1 222 293,35	créditeur	Risque fiscal
28/02/18		1 200,00	0,00	1 223 493,35	créditeur	Risque fiscal
28/02/18		20 000,00	0,00	1 243 493,35	créditeur	Risque fiscal
28/02/18	1 100 000,00		0,00	143 493,35		Risque fiscal
28/12/18	2 000 000,00		1 856 506,65	0,00		
29/02/18	2 158 889,00		4 015 395,65	0,00		
29/02/18	900 000,00		4 915 395,65	0,00		
29/02/18	1 750 000,00		6 665 395,65	0,00		
29/02/18		620 030,00	6 045 365,65	0,00		
29/02/18		43 500,00	6 001 865,65	0,00		
01/03/18		2 097 767,00	3 904 098,65	0,00		
05/03/18		10 000,00	3 894 098,65	0,00		
05/03/18		3 807 117,00	86 981,65	0,00		
05/03/18		5 730 000,00	0,00	5 643 018,35	Créditeur	Risque fiscal
07/03/18		25 000,00	0,00	5 618 018,35	Créditeur	Risque fiscal
07/03/18		5 000 000,00	0,00	10 618 018,35	Créditeur	Risque fiscal

07/03/18		20 000,00	0,00	10 638 018,35	Créditeur	Risque fiscal
07/03/18		10 000 000,00	0,00	20 638 018,35	Créditeur	Risque fiscal
07/03/18	700 000,00		0,00	19 938 018,35	Créditeur	Risque fiscal
22/03/18		23 000,00	0,00	19 931 018,35		Risque fiscal
25/03/18		20 970 000,00	0,00	40 931 018,35		Risque fiscal
27/03/18		10 000,00	0,00	40 941 018,35		Risque fiscal
28/03/18		10 000 000,00	0,00	50 941 018,35		Risque fiscal
29/03/18		10 000,00	0,00	50 951 018,35		Risque fiscal
31/03/18	6 000 000,00		0,00	44 951 018,35		Risque fiscal
31/03/18	2 000 000,00		0,00	42 951 018,35		Risque fiscal
31/03/18	2 000 000,00		0,00	40 951 018,35		Risque fiscal
31/03/18	7 340 000,00		0,00	33 611 018,35		Risque fiscal
31/03/18	10 350 000,00		0,00	23 261 018,35		Risque fiscal
31/03/18	15 043 305,00		0,00	8 217 713,35		Risque fiscal
31/03/18		200 000,00	0,00	8 017 713,35		Risque fiscal
31/03/18		127 920,00	0,00	8 145 633,35		Risque fiscal
03/04/18		1 720 000,00	0,00	9 865 633,35		Risque fiscal
03/04/18		1 400 000,00	0,00	11 265 633,35		Risque fiscal
03/04/18		19 497 000,00	0,00	30 762 633,35		Risque fiscal
03/04/18		2 000 000,00	0,00	32 762 633,35		Risque fiscal
10/04/18		4 600,00	0,00	32 767 233,35		Risque fiscal
12/04/18		7 731,00	0,00	32 774 964,35		Risque fiscal
09/04/18		173 226,00	0,00	32 948 190,35		Risque fiscal
12/04/18		3 000 000,00	0,00	35 948 190,35		Risque fiscal
13/04/18		20 000,00	0,00	35 968 190,35		Risque fiscal
14/04/18		22 874,00	0,00	35 991 064,35		Risque fiscal
15/04/18		20 000 000,00	0,00	55 991 064,35		Risque fiscal
23/04/18		3 358,00	0,00	55 987 706,35		Risque fiscal
23/04/18		1 957 638,00	0,00	54 030 068,35		Risque fiscal
23/04/18		1 404,00	0,00	54 031 472,35		Risque fiscal
26/04/18		2 556 688,00	0,00	56 588 160,35		Risque fiscal
26/04/18		3 000 000,00	0,00	59 588 160,35		Risque fiscal
29/04/18		1 112 852,00	0,00	60 701 012,35		Risque fiscal
29/04/18		10 000,00	0,00	60 711 012,35		Risque fiscal
30/04/18	8 100 000,00		0,00	52 611 012,35		Risque fiscal
30/04/18	20 693 595,00		0,00	31 917 417,35		Risque fiscal
30/04/18	3 750 000,00		0,00	28 167 417,35		Risque fiscal
30/04/18	3 500 000,00		0,00	24 667 417,35		Risque fiscal
30/04/18	4 050 000,00		0,00	20 617 417,35		Risque fiscal
30/04/18	7 090,00		0,00	20 610 327,35		Risque fiscal
30/04/18		658 149,00	0,00	21 268 476,35		Risque fiscal
30/04/18		62 500,00	0,00	21 330 976,35		Risque fiscal
02/05/18		18 000 000,00	0,00	39 330 976,35		Risque fiscal
05/05/18		5 918 100,00	0,00	45 249 076,35		Risque fiscal
21/05/18		2 500 000,00	0,00	47 749 076,35		Risque fiscal
21/05/18		3 500 000,00	0,00	51 249 076,35		Risque fiscal
21/05/18		3 000 000,00	0,00	54 249 076,35		Risque fiscal
21/05/18		4 000 000,00	0,00	58 249 076,35		Risque fiscal

21/05/18		5 000 000,00	0,00	63 249 076,35		Risque fiscal
21/05/18		3 435 650,00	0,00	66 684 726,35		Risque fiscal
22/05/18		6 203,00	0,00	66 690 929,35		Risque fiscal
23/05/18		5 000 000,00	0,00	71 690 929,35		Risque fiscal
23/05/18		3 500 000,00	0,00	75 190929,35		Risque fiscal
24/05/18		1 000 000,00	0,00	76 190 929,35		Risque fiscal
27/05/18		17 393,00	0,00	76 208 322,35		Risque fiscal
31/05/18	15 2000 00,00		0,00	61 008 322,35		Risque fiscal
31/05/18	25 4000 00,00		0,00	35 608 322,35		Risque fiscal
31/05/18	9 187 353,00		0,00	26 420 969,35		Risque fiscal
31/05/18	7 290 000,00		0,00	19 130 969,35		Risque fiscal
31/05/18	6 250 000,00		0,00	12 880 969,35		Risque fiscal
31/05/18	7 350 000,00		0,00	5 530 969,35		Risque fiscal
31/05/18		650 892,00	0,00	6 181 861,35		Risque fiscal
31/05/18		33 500,00	0,00	6 215 361,35		Risque fiscal
03/06/18		9 990 000,00	0,00	16 205 361,35		Risque fiscal
04/06/18		22 980,00	0,00	16 228 341,35		Risque fiscal
05/06/18		8 000 000,00	0,00	24 228 341,35		Risque fiscal
06/06/18		10 000 000,00	0,00	34 228 341,35		Risque fiscal
07/06/18		20 000 000,00	0,00	54 228 341,35		Risque fiscal
10/06/18		6 880 805,00	0,00	61 109 146,35		Risque fiscal
10/06/18		700 000,00	0,00	61 809 146,35		Risque fiscal
11/06/18		3 360,00	0,00	61 812 506,35		Risque fiscal
12/06/18		4 000,00	0,00	61 816 506,35		Risque fiscal
14/06/18		2 000 000,00	0,00	63 816 506,35		Risque fiscal
14/06/18		3 849 460,00	0,00	67 665 966,35		Risque fiscal
14/06/18		7 545,00	0,00	67673 511,35		Risque fiscal
14/06/18		3 000 000,00	0,00	70 673 511,35		Risque fiscal
14/06/18		6 700 000,00	0,00	77 373 511,35		Risque fiscal
14/06/18		5 961 716,00	0,00	83 335 227,35		
17/06/18		8 000 000,00	0,00	91 335 227,35		
21/06/18		17 500 000,00	0,00	108 835 227,35		
24/06/18		5 827 000,00	0,00	114 662 227,35		
24/06/18		6 600,00	0,00	114 668 827,35		
24/06/18		4 000,00	0,00	114 672 827,35		
26/06/18		4 300 000,00	0,00	118 972 827,35		
26/06/18		4 500 000,00	0,00	118 977 327,35		
26/06/18		15 000,00	0,00	118 992 327,35		
26/06/18		17 580,00	0,00	119 009 907,35		
26/06/18		2 000 000,00	0,00	120 009 907,35		
27/06/18	5 000 000,00		0,00	115 009 907,35		
28/06/18		3 200 000,00	0,00	118 209 907,35		
30/06/18	4 611 110,00		0,00	113 598 797,35		
30/06/18	54 950 000,00		0,00	58 648 797,35		
30/06/18	30 001 423,00		0,00	28 647 374,35		
30/06/18	13 350 000,00		0,00	15 297 374,35		
30/06/18	12 400 000,00		0,00	2 897 374,35		
30/06/18	30 000 00,00		27 102 625,65	0,00		

30/06/18		500 450,00	26 602 175,65	0,00		
30/06/18		43 000,00	26 559 175,65	0,00		
30/06/18		10 000 050,00	16 559 125,65	0,00		
02/07/18	500 000,00		17 059 125,65	0,00		Cession véhicule
03/07/18		39 000,00	17 020 125,65	0,00		
03/07/18		1 611 868,00	15 408 257,65	0,00		
04/07/18		3 000 000,00	12 408 257,65	0,00		
08/07/18		20 910 000,00	0,00	8 501 742,35		
08/07/18	1 000 000,00		0,00	7 501 0742,35		Cession véhicule
09/07/18		96 955,00	0,00	7 898 697,35		
10/07/18		9 640 000,00	0,00	17 538 697,35		
10/07/18		94 431,00	0,00	17 633 128,35		
10/07/18		3 127 200,00	0,00	20 760 328,35		
12/07/18	11 000 500,00		0,00	9 759 828,35		
16/07/18		4 443 966,00	0,00	14 203 794,35		
16/07/18		65 584,00	0,00	14269378,35		
16/07/18		1 500 000,00	0,00	15 769 378 ,35		
19/07/18		30 521 030,00	0,00	46 290 408,35		
22/07/18		6 102 381,00	0,00	52 392 789,35		
22/07/18		1 623,00	0,00	52 394 412,35		
22/07/18		11 726,00	0,00	52 406 138,35		
23/07/18		9 640 000,00	0,00	62 046 138,35		
29/07/18		2 653 430,00	0,00	64 699 568,35		
30/07/18		7 602 992,00	0,00	72 302 560,35		
31/07/18		7 280 000,00	0,00	79 582 560,35		
31/07/18	15 800 000,00		0,00	63 782 560,35		
31/07/18	23 900 000,00		0,00	39 882 560,35		
31/07/18	22 454 780,00		0,00	17 427 780,35		
31/07/18	14 750 000,00		0,00	2 677 780,35		
31/07/18	14 100 000,00		11 422 219,65	0,00		
31/07/18	13 500 000,00		24 922 219,65	0,00		
31/07/18		570 655,00	24 351 564,65	0,00		
31/07/18		100 000,00	24 251 564,65	0,00		
31/07/18	1000 000,00		25 251 564,65	0,00		Cession véhicule
31/07/18		35 500,00	25 216 064,65	0,00		
06/08/18		4 000 000,00	21 216 064,65	0,00		
08/08/18		2 725 670,00	18 490 394,65	0,00		
09/08/18		8 800 000,00	9 690 394,65	0,00		
12/08/18		8 459 000,00	1 231 394,65	0,00		
16/08/18		3 277,00	1 228 117,65	0,00		
16/08/18		9 661,00	1 218 456,65	0,00		
16/08/18		99 262,00	1 119 194,65	0,00		
26/08/18		5 541 736,00	0,00	4 422 541,35		Risque fiscal
27/08/18		3 300 000,00	0,00	7 722 541,35		Risque fiscal
28/08/18		4 200 000,00	0,00	11 922 541,35		Risque fiscal
30/08/18		7 115 000,00	0,00	19 037 541,35		Risque fiscal
31/08/18	5 200 000,00		0,00	13 837 541,35		Risque fiscal
31/08/18	31 024 602,00		17 187 060,65	0,00		

31/08/18	5 700 000,00		22 887 060,65	0,00		
31/08/18	5 000 000,00		27 887 060,65	0,00		
31/08/18	7 700 000,00		35 587 060,65	0,00		
31/08/18		692 692,00	34 894 868,65	0,00		
31/08/18		23 500,00	34 870 868,65	0,00		
31/08/18		111 004,00	34 759 864,65	0,00		
04/09/18		7 758 684,00	27 001 180,65	0,00		
09/09/18		8 900 000,00	18 101 180,65	0,00		
09/09/18		69 419,00	18 031 761,65	0,00		
10/09/18		99 971,00	17 931 790,65	0,00		
11/09/18		2 100 000,00	15 831 790,65	0,00		
12/09/18		1 200 000,00	14 631 790,65	0,00		
13/09/18		794 750,00	13 837 040,65	0,00		
17/09/18		8 550 000,00	5 287 040,65	0,00		
17/09/18		10 000 000,00	0,00	4 712 959,35		Risque fiscal
18/09/18		8 300 000,00	0,00	13 012 959,35		Risque fiscal
22/09/18		99 262,00	0,00	13 112 221,35		Risque fiscal
25/09/18		8 000 000,00	0,00	21 112 221,35		Risque fiscal
26/09/18		23 180,00	0,00	21 135 401,35		Risque fiscal
26/09/18		4 628 644,00	0,00	25 764 045,35		Risque fiscal
27/09/18		31 400,00	0,00	25 795 445,35		Risque fiscal
29/09/18		10 000,00	0,00	25 805 445,35		Risque fiscal
29/09/18		87 445,00	0,00	25 892 890,35		Risque fiscal
30/09/18	10 800 000,00		0,00	15 092 890,35		Risque fiscal
30/09/18	13 300 000,00		0,00	1 792 890,35		Risque fiscal
30/12/18	15 215 198,00		13 422 307,65	0,00		
30/09/18	8 800 000,00		22 222 307,65	0,00		
30/09/18	8 290 000,00		30 512 307,65	0,00		
30/09/18	6 820 000,00		37 332 307,65	0,00		
30/09/18		8 300 000,00	29 032 307,65	0,00		
30/09/18		763 027,00	28 269 280,65	0,00		
30/09/18		17 500,00	28 251 780,65	0,00		
02/10/18		240,00	28 251 540,65	0,00		Droit d'enregistrement
02/10/18		4 800,00	28 246 740,65	0,00		
02/10/18		240,00	28 246 500,65	0,00		
03/10/18		17 414,00	28 229 086,65	0,00		
03/10/18		200 000,00	28 029 086,65	0,00		
03/10/18		5 300 000,00	22 729 086,65	0,00		
11/10/18		6 000 000,00	16 729 086,65	0,00		
13/10/18		99 262,00	16 629 824,65	0,00		
15/10/18		59 794,00	16 570 030,65	0,00		
16/10/18		5 000 000,00	11 570 030,65	0,00		
18/10/18		87 445,00	11 482 585,65	0,00		
18/10/18		88 627,00	11 393 958,65	0,00		
22/10/18		12 000 000,00	0,00	606 041,35		Risque fiscal
23/10/18		5 000 000,00	0,00	5 606 041,35		Risque fiscal
23/10/18		2 606 175,00	0,00	8 212 216,35		Risque fiscal

24/10/18		99 735,00	0,00	8 311 951,35		Risque fiscal
29/10/18		8 300 000,00	0,00	16 611 951,35		Risque fiscal
31/10/18	4 900 000		0,00	11 711 951,35		Risque fiscal
31/10/18	5 700 000,00		0,00	6 011 951,35		Risque fiscal
31/10/18	6 200 000,00		188 048,65	0,00		
31/10/18	3 850 000,00		4 038 048,65	0,00		
31/10/18	3 750 000,00		7 778 048,65	0,00		
31/10/18	4 400 000,00		12 188 048,65	0,00		
31/10/18		763 749,00	11 424 299,65	0,00		
31/10/18		3 169,00	11 421 130,65	0,00		
31/10/18		9 000,00	11 412 130,65	0,00		
07/11/18		18 000,00	11 394 130,65	0,00		
08/11/18		6 410 000,00	4 984 130,65	0,00		
10/11/18		9 450 000,00	0,00	4 465 869,35		Risque fiscal
11/11/18		19 113,00	0,00	4 484 982,35		Risque fiscal
14/11/18		6 000 000,00	0,00	10 484 982,35		Risque fiscal
14/11/18		22 500 000,00	0,00	32 984 982,35		Risque fiscal
20/11/18		260 000,00	0,00	33 244 982,35		Risque fiscal
25/11/18		5 400 000,00	0,00	38 644 982,35		Risque fiscal
25/11/18		99 853,00	0,00	38 744 835,35		Risque fiscal
26/11/18		6 510 000,00	0,00	45 254 835,35		Risque fiscal
29/11/18		99 705,00	0,00	45 354 540,35		Risque fiscal
30/11/18	6 950 000,00		0,00	38 404 540,35		Risque fiscal
30/11/18	7 500 000,00		0,00	30 904 540,35		Risque fiscal
30/11/18	8 020 326,00		0,00	22 884 214,35		Risque fiscal
30/11/18	5 800 000,00		0,00	17 084 214,35		Risque fiscal
30/11/18	5 550 000,00		0,00	11 534 214,35		Risque fiscal
30/11/18	7 500 000,00		0,00	4 034 214,35		Risque fiscal
30/11/18		650 110,00	0,00	4 684 324,35		Risque fiscal
30/11/18		12 000,00	0,00	4 696 324,35		Risque fiscal
30/11/18		20 500,00	0,00	4 716 824,35		Risque fiscal
03/12/18		1 170 335,00	0,00	5 887 160,35		Risque fiscal
03/12/18		1 600 000,00	0,00	7 487 160,35		Risque fiscal
12/12/18		5 000 000,00	0,00	12 487 160,35		Risque fiscal
13/12/18		6 730 000,00	0,00	19 447 160,35		Risque fiscal
16/12/18		15 660 000,00	0,00	35 107 160,35		Risque fiscal
18/12/18		3 000 000,00	0,00	38 107 160,35		Risque fiscal
19/12/18		38 000,00	0,00	38 145 160,35		Risque fiscal
20/12/18		3 150 000,00	0,00	41 295 160,35		Risque fiscal
23/12/18		6 550 000,00	0,00	47 845 160,35		Risque fiscal
31/12/18	7 290 000,00		0,00	40 555 160,35		Risque fiscal
31/12/18	9 000 000,00		0,00	31 555 160,35		Risque fiscal
31/12/18	11 360 000,00		0,00	20 195 160,35		Risque fiscal
31/12/18	6 560 000,00		0,00	13 635 160,35		Risque fiscal
31/12/18	6 080 702,00		0,00	7 554 458,35		Risque fiscal
31/12/18	6 900 000,00		0,00	654 458,35		Risque fiscal
31/12/18		5000 000,00	0,00	5 654 458,35		Risque fiscal
31/12/18		8000 000,00	0,00	13 654 458,35		Risque fiscal

31/12/18		73 315,00	0,00	13 727 773,35		Risque fiscal
31/12/18		24 814,00	0,00	13 752 587,35		Risque fiscal
31/12/18		19 016,00	0,00	13 771 603,35		Risque fiscal
31/12/18	15 001 162,00		1 229 558,65	0,00		
31/12/18		21 000,00	1 208 558,65	0,00		
31/12/18		1 205 600,00	2 958,35	0,00		

Source : reconstitué par nos soins, à base des documents de l'entreprise

❖ **Interprétation des tableaux :**

Il m'a été donné de constater des soldes créditeurs dans votre comptabilité et cela constitue un risque fiscal qui peut remettre en cause la situation fiscale de votre société.

Je porte à votre connaissance que le solde créditeur de la caisse constitue une erreur grave dans la tenue de la comptabilité de la société donc une présomption sérieuse de rejet de comptabilité.

Il est à signaler que ces soldes seront réintégrés aux chiffres d'affaires et aux résultats.

Le montant le plus important de solde créditeur sera réintégré aux chiffres d'affaires et aux résultats, pour le cas d'espèce le solde le plus important est celui daté le 26/06/2018 pour un montant de 120 009 907,35 DA.

Section 03 : Résultats et recommandations

1. Calcul du risque fiscal :

Comme la société objet de ce présent rapport d'audit fiscal est soumise aux impôts proportionnels, il est utile de ne pas reconstituer les chiffres d'affaires et les résultats mais d'imposer directement les rehaussements.

❖ Calcul du rehaussement :

Les écarts du compte financiers et les crédits de caisse seront additionnés pour former un rehaussement :

Tableau N° 04 : La somme des écarts CF et crédit de caisse

	2018	2019	2020
Ecart CF	2 716 678	27 175 194	2 321 408
+			
Crédit de caisse	120 009 907,35	00	00
Rehaussement	122 726 585,35	27 175 194	2 321 408

Source : Reconstitué par nos soins à base des documents de l'entreprise.

2. Calcul des impositions (risque fiscal)

2.1. Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) : de 2%

Tableau N° 05 : Somme des droits et pénalités dus en matière de TAP

	2018	2019	2020
Chiffre d'affaires reconstitué	122 726 586,35	27 175 195,00	2 321 409,00
Chiffre d'affaires déjà imposé	1,00	1,00	1,00
Rehaussement	122 726 585,35	27 175 194,00	2 321 408,00
Droits issus du chiffre d'affaires reconstitué	2 454 531,73	543 503,9	46 428,18
Droits issus du chiffre d'affaires déclaré	0,02	0,02	0,02
Droits à rappeler	2 454 531,71	543 503,88	46 428,16
Taux de la pénalité	25%	25%	15%
Montant de la pénalité	613 632,93	135 875,97	6 964,22
Total à rappeler	3 068 164,64	679 379,85	53 392,38

Source : Reconstitué par nos soins à base des documents de l'entreprise.

2.2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) : Taux 19%**Tableau N°06 : Somme des droits et pénalités dus en matière de TVA**

	2018	2019	2020
Chiffre d'affaires reconstitué	122 726 586,35	27 175 195,00	2 321 409,00
Chiffre d'affaires déjà imposé	1,00	1,00	1,00
Rehaussement	122 726 585,35	27 175 194,00	2 321 408,00
Droits issus du chiffre d'affaires reconstitué	23 318 051,4	5 163 287,05	441 067,71
Droits issus du chiffre d'affaires déclaré	0,19	0,19	0,19
Droits à rappeler	23 318 051,2	5 163 286,86	441 067,52
Taux de la pénalité	25%	25%	25%
Montant de la pénalité	5 829 512,8	1 290 821,72	110 266,88
Total à rappeler	29 147 564	6 454 108,58	551 334,4

Source : Reconstitué par nos soins à la base des documents de l'entreprise.

2.3. Calcul de l'IBS**Tableau N°07 : Somme des droits et pénalités dus en matière d'IBS**

	2018	2019	2020
Base déclarée	1	1	1
Rehaussement de la facturation	122 726 585,35	27 175 194,00	2 321 408,00
Déduction en cascade (TAP)	2 454 531,71	543 503,88	46 428,16
Base reconstituée	120 272 054	26 631 690,1	2 274 979,84
Rehaussement	120 272 053	26 631 689,1	2 274 978,84
Taux d'IBS	25%	25%	23%
Droits issus de la base déclarée	0,25	0,25	0,23
Droits issus de la base imposable	30 068 013,5	6 657 922,53	523 245,36
Droits à rappeler	30 068 013,3	6 657 922,28	523 245,13
Taux de la pénalité	25%	25%	25%
Montants de la pénalité	7 517 003,33	1 664 480,57	130 811,28
Total à rappeler	37 585 016,6	8 322 402,85	654 056,41

Source : Reconstitué par nos soins à base des documents de l'entreprise

2.4. Calcul de l'IRG :

Tableau N°08 : Somme des droits et pénalités dues en matière d'IRG Retenue à la source

	2018	2019	2020
Rehaussement de la base IBS	120 272 053	26 631 689,1	2 274 978,84
Droits correspondants	30 068 013,3	6 657 922,28	523 245,13
Base IRG/RCM	90 204 039,7	19 973 766,8	1 751 733,71
Taux de la retenue	10%	10%	10%
Droits à rappeler	9 020 403,97	1 997 376,68	175 173,37
Taux de la pénalité	25%	25%	15%
Montant des pénalités	2 255 100,99	499 344,17	26 276
Total à rappeler	11 275 505	2 496 720,85	201 449,37

Source : Reconstitué par nos soins à la base des documents de l'entreprise.

❖ Etude critique du risque fiscal :

Nous avons le regret Monsieur le gérant de l'entreprise de vous informer que le montant total de risque fiscal est trop élevé, et qu'il peut remettre en question les équilibres financiers de l'entreprise.

Toute fois, il est important de signaler que le risque fiscal découle dans la tenue de la comptabilité de la caisse au titre de l'exercice fiscal de 2018.

Les anomalies ont été relevées à travers l'audit des chiffres d'affaires déclarés suivant la technique du compte financier.

En effet, il y a plusieurs manières de vérifier les chiffres d'affaires:

- ✓ La technique de compte financier méthode de ce rapport d'audit
- ✓ La technique de correction de stock:
- ✓ La technique de reconstitution de consommation:
- ✓ La technique de la marge brute.

Les impositions objet du risque fiscal sont assorties de pénalités d'assiette pour insuffisances de déclarations conformément aux dispositions des articles 116 du code des taxes sur le chiffre d'affaires « TVA » et 193 du code des impôts directs et taxes assimilées.

Si votre comptabilité est jugée régulière en la forme, au fond elle présente des risques fiscaux par la minoration de vos déclarations motivant cette situation.

3. Recommandations

Nous avons proposé quelques recommandations aux responsables de l'entreprise afin de minimiser les risques comme suit :

- ❖ Mettre en place un service fiscal interne, pour assurer la gestion et le contrôle de ses différentes opérations fiscales et ainsi minimiser les risques fiscaux.
- ❖ Prendre l'avis d'un professionnel expert pour les différentes transactions à caractère fiscal effectuées au sein de l'entreprise, pour éviter des erreurs dans leur comptabilisation.
- ❖ Mettre en place un système d'information efficace, qui va assurer la bonne circulation et diffusion de l'information à caractère fiscal dans l'entreprise.
- ❖ Mettre en place des procédures claires et précises, quant au contrôle préalable des pièces justificatives indispensables à la comptabilisation des opérations à caractère fiscal.
- ❖ Mise en place d'un service d'audit interne au sein de la société, qui permettra un bon contrôle des procédures existantes.
- ❖ Organisation de formations pour l'amélioration des compétences du personnel dans le domaine fiscal, afin de permettre un meilleur rendement et un minimum d'erreurs.
- ❖ Mettre en place un suivi de caisse permanent qui vous tiendra informé des irrégularités en temps voulu.

Conclusion

Notre travail dans ce chapitre a été d'étudier un cas pratique d'une mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise algérienne. Dans ce contexte, l'analyse des écarts nous a permis de chiffrer et donner une image quantitative de la différence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire déclaré.

A travers l'exemple étudié, nous avons approfondie nos recherches avec une étude des opérations réalisées au cours de plusieurs années consécutives, où nous avons relevés différentes anomalies significatives qui se rattachent à la situation fiscale de l'entreprise.

Toute fois, dans le cadre de cet audit, on s'est limité à l'audit fiscal qui est réalisé pour le compte de l'entreprise auditée dont l'objectif est l'optimisation fiscale.

Enfin, notre objectif a été de détecter les anomalies qui représentent des risques fiscaux, et nous avons proposé des recommandations afin de les améliorer tout en respectant les dispositions légales en vigueur et en profitant des avantages fiscaux.

Il faut préciser que l'audit fiscal est à la fois porteur d'impératifs et de coûts. En effet, l'impératif, car l'audit fiscal est un instrument qui s'intègre dans la gestion de l'entreprise. Et en terme de coûts, car l'audit fiscal comme tout autre audit comporte un coût et constitue pour l'entreprise un investissement en terme de sécurités et d'efficacité.

Conclusion
générale

Conclusion générale

La performance d'une entreprise de nos jours n'est pas uniquement liée à sa capacité de production ou de commercialisation des biens et services. En effet, les entreprises aujourd'hui adoptent de plus en plus de stratégies pour assurer leurs pérennités et faire face à la concurrence. Les stratégies des entreprises sont diverses, mais gardent toutes un seul et unique objectif qui est d'améliorer leur performance et renforcer leur sécurité.

L'audit est devenu l'une des fonctions les plus essentielles dans les entreprises modernes. En effet, qu'il soit interne ou externe, la complexité des opérations au sein des organisations a fait de l'audit une fonction indispensable, car il intervient dans presque tous les autres domaines.

Par ailleurs, parmi les nombreuses difficultés rencontrées par les entreprises dans l'exercice de leur activité, les risques fiscaux sont les plus répandus et les plus fréquents. C'est pour cela que la majorité des entreprises font appel à des auditeurs professionnels, pour évaluer leur situation vis-à-vis de l'administration fiscale.

Dans ce présent travail, notre recherche a porté sur ces risques fiscaux et les différents moyens de les minimiser. Nous avons commencé en premier lieu par une partie théorique dans laquelle on a défini ces risques et les techniques qui pourraient permettre de les couvrir. En deuxième lieu, nous avons abordé les différentes formes des risques fiscaux et la démarche de l'audit fiscal.

Néanmoins, pour répondre à notre problématique initiale qui était de savoir comment détecter à travers l'audit fiscal, les risques fiscaux et les évaluer, nous avons effectué une mission d'audit fiscal qui portait sur un cas pratique d'une entreprise dans lequel nous avons pu analyser les différents aspects de sa fiscalité, et où nous avons pu relever des anomalies qui représentaient des risques fiscaux.

A travers le cas pratique, nous avons pu confirmer notre première hypothèse qui était que l'audit fiscal est un moyen efficace pour la gestion des risques fiscaux. En effet, durant notre mission nous avons découvert le rôle de l'audit dans l'identification des anomalies significatives et notamment fiscales, et dans le même contexte la manière dont l'auditeur pourrait conseiller les entreprises et les orienter par des recommandations pour qu'elles minimisent leurs risques et améliorent leurs sécurités financière.

Cependant, notre deuxième hypothèse qui portait sur le rôle secondaire de l'audit fiscal dans la maîtrise des risques fiscaux ne peut être qu'infirmée, car le résultat de notre mémoire de recherche a démontré que l'audit fiscal relève de la plus grande importance dans l'entreprise.

Autrement dit, nous avons conclu que l'audit fiscal permet de réaliser une synthèse sur tout, ou sur une partie de la fiscalité d'une entreprise, en lui permettant de se prémunir non seulement contre les risques liés à la fiscalité, mais également sur d'autres risques notamment ceux liés à la comptabilité et à la situation juridique de l'entreprise.

Bibliographie

I -Ouvrages

- A-P. BAHOUN, (2003), « Nouvelles missions pour l'expert-comptable une nécessité, des risques », Economie et Comptabilité, n°225, décembre 2003.
- CHADEFAX MARTIEL, l'audit fiscal, édition litec, 1987.
- G. BENIDICT et R.CARAVEL, L'évolution du contrôle interne, édition Foucher, son date
- Jean-Paul Louisot « Gestion des risques » Edition afnor, La Plaine-Saint-Denis , 2009.
- J.P. REGOLI, (2001), « Audit des choix fiscaux de l'entreprise », Revue Française de Comptabilité, n°330, février 2001.
- KHELASSI Rédha « Précis d'audit fiscal de l'entreprise » Edition BERTI, Alger 2013.
- M.H, PINARD-FABRO « Audit fiscal » Edition Francis Lefebvre 2008 P60.
- MOREAU Franck « Comprendre et gérer les risques », Edition d'organisation, Paris, 2002.
- Paris et Aubin, 2002; Zeghal et Agili, 2005 ; Le Ray, 2006.
- P. Bougon et M. Vallée, Audit et gestion fiscal, éd, Clef, Atd, 1986.
- P. BOUGON, (1986), Audit et gestion fiscale, tome I, édition CLET et ATOL
- P. Colin, la vérification fiscal, éd, Economica, Paris 1985
- R. CHOTIN, (1994), Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable: jeux d'acteurs et stratégies judicieuses, Editions LGDJ.
- R. YAICH, (2001), « Fiscalité et performance de l'entreprise, le rôle de l'expert-comptable », Revue Financière et comptable n°52, deuxième trimestre 2001.
- T. Elgood, I.Paroissien, L. Quimby, (2004), « Taxrisk management », édition ; PriceWaterhouseCoopers.

II- Articles et revues

- Code des procédures fiscales CPF.
- Code des impôts directs et taxes assimilés CIDTA.
- Code et taxes sur le chiffre d'affaire CTCA.
- International Journal of Management & Marketing Research (MMR), Vol.2.
- L'article 57 du code de l'IRPP

III- Mémoires et thèses :

- Mme GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN Mouna «Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal »Thèses, Tunis, 2013.

VI- Sites internet :

- www.mfdgi.gov.dz
- <https://www.theses.fr/2013BESA0002.pdf>.

Annexes

Liste des annexes :

Annexe N°01 : Le questionnaire de prise de connaissance

Annexe N°02 : Le questionnaire de contrôle interne

Annexe N°01 : Le questionnaire de prise de connaissance

1) Quel est le régime d'imposition de l'entreprise ?

Régime de l'impôt synthétique ;

Régime du réel ;

Autres (à spécifier).

2) L'entreprise respecte t- elle le régime d'imposition qui lui est assigné?

Oui

Non

3) L'entreprise à t- elle déjà eu des amendes et/ou pénalités fiscales ?

Oui

Non

4) La personne responsable de gérer la fiscalité maîtrise t- elle les législations et les lois en vigueur concernant de près ou de loin ce facteur fiscal (code des taxes sur le chiffre d'affaires, code des procédures fiscales...) ?

Oui

Non

5) Êtes-vous accompagné ou supervisé dans l'établissement et la transmission des déclarations fiscales par un expert fiscaliste.

Oui

Non

Annexe N°02 : Le questionnaire de contrôle interne

1) Est-ce que vous respectez le délai de déclaration des TVA exigé par l'administration fiscale ?

Oui

Non

2) Les formulaires de déclaration sont-ils remplis dans les normes exigées par l'administration fiscale ?

Oui

Non

3) Est-ce que le niveau du risque fiscal a augmenté pendant les trois derniers exercices ?

Oui

Non

4) L'entreprise a-t-elle subi des contrôles fiscaux ?

Oui

Non

5) L'entreprise a-t-elle reçu une ou des notifications de redressements, résultat de contrôle formel ?

Oui

Non

6) L'entreprise a-t-elle payé au cours de l'exercice des pénalités de retard ?

Oui

Non

7) Existe il un système d'information ?

Oui

Non

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale..... 02

Chapitre I : Généralités sur les risques fiscaux et leurs techniques de couverture

Introduction..... 05

Section 01 : Généralités sur le risque fiscal..... 06

1. Définition littéraire du risque fiscal..... 06

1.1. Définition de la notion de risque..... 06

1.2. L'entreprise et le risque..... 07

1.3. Définition du risque fiscal : une revue de littérature..... 07

1.4. La notion spécifique du risque fiscal algérien..... 08

2. L'origine des risques..... 08

2.1. Risques d'origine externe..... 09

a. La complexité des textes fiscaux..... 09

b. La discordance entre comptabilité et fiscalité..... 09

c. La doctrine administrative : source du risque fiscal..... 09

d. La maladresse de certains contrôleurs des impôts..... 10

e. L'organisation de certains secteurs..... 10

2.2. Risques d'origine interne..... 10

a. Risques liés aux procédures..... 10

b. Risques liés aux personnes..... 11

Section 02 : Typologie du risque fiscal..... 11

1. Selon J. ROSSIGNOL..... 11

1.1. Risque d'opportunité..... 11

1.2. Risque lié à la conformité..... 12

A. Le risque fiscal volontaire..... 12

B. Le risque fiscal involontaire..... 14

2. Selon le cabinet de Pricewaterhousecooper.....	14
2.1. Les risques spécifiques.....	14
a. Le risque de transaction.....	14
b. Le risque de situation.....	15
c. Le risque comptable.....	16
d. Le risque de complaisance.....	17
e. Le risque opérationnel.....	17
f. Le risque de management.....	18
g. Le risque de réputation.....	18
h. Le risque de portefeuille	18
 Section 03 : Techniques de couverture des risques fiscaux.....	 19
1. Etape de la gestion des risques de l'entreprise.....	19
2. Etapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal.....	20
2.1. Détection des risques fiscaux.....	20
2.1.1. Détermination de la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt.....	21
2.1.2. Formation d'une équipe fiscale.....	21
2.1.3. Conception, documentation et communication de la stratégie de gestion du risque fiscal.....	22
2.1.4. Recours à des conseils externes en matière fiscale.....	22
2.1.5. Dialogue avec l'administration fiscale.....	22
2.2. Traitement et contrôle des risques fiscaux.....	23
 Conclusion.....	 24
 Chapitre II : Formes et démarche de l'audit fiscal	
Introduction.....	26
 Section 01 : Formes de contrôle de l'administration fiscale.....	 27
1. Les formes de contrôle de l'administration fiscale.....	27
1.1. Le contrôle sommaire.....	27
1.1.1. Le contrôle formel.....	27
1.1.2. Le contrôle sur pièces.....	28
1.2. Le contrôle approfondis.....	29
1.2.1. La vérification de la comptabilité.....	29

1.2.2. La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE).....	29
2. Le contrôle efficace des déclarations.....	30
3. La procédure d'abus de droit.....	31
3.1. Les conséquences fiscales de la procédure d'abus de droit.....	32
Section 02 : Rôle de l'administration fiscale et de l'auditeur légal.....	37
1. Définition et principe de l'administration fiscale.....	37
2. Les missions de l'administration fiscale.....	37
3. Autres pouvoirs de l'administration fiscale.....	38
3.1. Le droit de communication.....	38
3.2. Le droit d'enquête	39
3.3. Le droit de visite.....	39
3.4. Le droit de reprise.....	40
4. Rôle de l'auditeur légal.....	40
4.1. L'auditeur fiscal.....	41
4.1.1. Objectifs de l'audit fiscal.....	41
a. L'audit fiscal évalue la régularité fiscale.....	41
b. L'audit fiscal évalue l'efficacité fiscale.....	41
c. L'audit fiscal est un moyen de prévention, de mesure et de maîtrise du risque fiscal.....	42
4.2. La mission d'assistance fiscale de l'auditeur.....	43
4.2.1. Assistance fiscale dans le cadre de la tenue ou de l'assistance comptable.....	43
4.2.2. Assistance à la gestion des risques liés au contrôle fiscal.....	43
4.3. Mission d'élaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal.....	45
Section 03 : La démarche de l'audit fiscal.....	46
I. Le déroulement de la mission d'audit fiscal.....	46
1. La démarche de l'audit fiscal.....	46
1.1. La préparation de la mission.....	46
a. La planification et la préparation du programme de travail.....	46
b. L'exécution de l'audit fiscal.....	47
2. Les outils de l'audit fiscal.....	48
a. Les sondages.....	48
b. Les diagrammes.....	49
c. La méthode des points de contrôle.....	49
d. Les questionnaires.....	49

II- Le contenu du rapport d'audit fiscal.....	50
1. Les recommandations préconisées à titre curatif.....	50
2. Recommandations qui visent le rétablissement de la situation fiscale.....	50
a. La réparation des erreurs purement fiscales.....	50
b. La réparation des erreurs fiscales-comptables.....	51
c. Les recommandations visent à rétablir la situation comptable.....	52
3. Les recommandations préconisées à titre préventif.....	52
3.1. La prévention de l'irrégularité.....	52
3.2. Prévention du contrôle de l'irrégularité.....	53
III- Les limites de l'audit fiscal.....	53
1. Les limites à surmonter lors de la mission d'audit fiscal.....	54
1.1. Les limites liées au déroulement de la mission.....	54
1.2. Les limites liées au résultat de la mission.....	54
2. Les défis de l'audit fiscal.....	55
Conclusion.....	57

Chapitre III : Le déroulement de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise

Introduction.....	59
Section 01 : Phase préliminaire.....	60
1. Contexte et objectifs de la mission d'audit fiscal.....	60
1.1. Objectifs de la mission d'audit fiscal.....	61
1.2. Les risques	61
1.3. Les contraintes.....	62
2. Prise de connaissance de l'organisme audité.....	62
2.1. Objectifs de prise de connaissance générale.....	62
2.2. Eléments de prise de connaissance générale.....	63
2.3. Organigramme de l'entreprise.....	64
2.4. Informations concernant l'entreprise auditée.....	65
Section 02 : Phase de réalisation.....	66
1. Evaluations du contrôle interne spécifique au domaine fiscal.....	66
1.1. Observation des zones à risques.....	67
2. Travail sur le terrain.....	67

2.1. La position fiscale de l'entreprise.....	67
2.2. Audit formel de la comptabilité.....	68
2.3. Audit des fonds.....	68
2.4. Analyse du risque fiscal.....	69
Section 03 : Résultats et recommandations.....	79
1. Calcul du risque fiscal.....	79
2. Calcul des impositions.....	79
2.1. Taxe sur l'activité professionnelle (TAP).....	79
2.2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....	80
2.3. Calcul de l'IBS.....	80
2.4. Calcul de l'IRG.....	81
3. Recommandations.....	82
Conclusion.....	83
Conclusion générale.....	85
Bibliographie.....	88
Liste des tableaux et figures.....	91
Liste des annexes.....	93
Table des matières.....	97