

**UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA - BEJAIA**

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

**DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION**

## ***Mémoire de fin de cycle***

***En vue de l'obtention du diplôme de Master En sciences de gestion***

***Spécialité : Finance et Comptabilité***

***Option : Comptabilité Contrôle et Audit***

***Thème***

# ***Le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale***

***(Etude de cas au niveau de la Direction des Impôts  
de la Wilaya de Bejaia)***

**Réalisé par :**

***Mr. TABLI Abdelhak***

***Mr. YACINI Hakim***

**Encadré par :**

***Mr. FRISSOU Mahmoud***

**Année universitaire : 2012/ 2013**

# Remerciements

*Tout d'abord, nous tenons à remercier Dieu tout - puissant, de nous avoir guidés  
à travers nos choix et notre travail.*

*Et nous adressons nos remerciements*

*À :*

*Monsieur YESSAD B notre encadreur au sein de la Direction des impôts de la  
wilaya de Bejaia qui nous a aidés et facilités la tâche au cours de notre stage.*

*Monsieur FRISSOU M notre promoteur à l'université de Bejaia pour ses  
conseils et orientations.*

*Ainsi qu'à tous les membres du département de sciences Gestion*

*Comme Nous remercions tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la  
réalisation de notre travail.*

# *D*élicates

*Je dédie ce modeste travail :*

*A mes chers parents ;*

*A mes frères et sœurs ;*

*A toute ma famille paternelle et maternelle ;*

*A mon cousin Kamel qui ma aidé tout au long de mon parcours universitaire ;*

*A Mr BOURAI El Hamid pour son accueil et son aide ;*

*A mes enseignants de la première année primaire jusqu'à cette année ;*

*Et à tous mes amis.*

*TABLI Abdelhak*

# *D*édicaces

*Je dédie ce modeste travail :*

*A mes très chers parents qui ne cessent de me soutenir que dieu les gardent pour moi ;*

*A mon frère Nabil avec qui j'ai passé les meilleurs moments de mon existence ;*

*A toute ma famille paternelle et maternelle ;*

*A mon patron Mr YOUSFI, qui ma vraiment soutenu durant mon master, je le remercie ;*

*A tous mes collègues de travail que se soit RAMZI LOGISTIQUE ou TRANSIT EL-BAHDJAOUI, surtout Mr SAIDI.*

*A tous mes amis : LYÉS, LAHLAL, ZIRI, NASSIM, MAHMOUD, FAUDEL, SALIM, BOUZID ..... ;*

*A mon binôme ABDELHAK ;*

*A ma future femme ;*

*A tous ceux qui ont participés de près ou de loi à la contribution de ce travail.*

*YACINI Hakim*

**Liste des abréviations**

- B.A : Bureau de l'apurement
- B.C.J.C.R : Bureau du contentieux judiciaire et des commissions de recours
- B.C.R : Bureau des contrôles du recouvrement
- B.E.T : Bureaux de l'enregistrement et du timbre;
- B.F.R : Bureaux des fichiers et des recoupements
- B.M.I : Bureau des moyens et de l'informatique;
- B.N.O.D : Bureau des notifications et de l'ordonnancement des dégrèvements
- B.O.B : Bureau des opérations budgétaires.
- B.P.F : Bureau des personnels et de la formation
- B.R : Bureau des réclamations
- B.R : Bureaux des rôles;
- B.R.A.R.P : Bureaux de la réglementation, l'animation et des relations publiques;
- B.R.I.F : Bureaux de la recherche de l'information fiscale
- B.S : Bureaux des statistiques;
- B.S.I : Bureau du suivi des imprimés;
- B.V.F : Bureaux des vérifications fiscales
- BDL : Banque de développement locale
- BIC : bénéfice industrielle et commerciale
- CA : Chiffre d'affaire
- CC : Code de commerce
- CDI : Code des impôts indirect
- CID : Code des impôts direct
- CIDTA : Code des impôts directs et taxes assimilées.
- CPA : Crédit populaire Algérie
- CPF : Code des procédures fiscales.
- CTCA : Code des taxes sur chiffre d'affaire
- D.G.C.P : La Direction générale de la Comptabilité publique
- D.G.C.P : la direction générale de la Comptabilité publique
- D.G.F.I.P : la direction générale des Finances publiques
- D.G.I : La direction générale des impôts

- D.I.W.B : La direction des impôts de la wilaya de Bejaia
- D.L.F : la direction de la Législation fiscale
- DIW : Direction des impôts wilaya
- DRV : Direction de recherche et de vérification
- EURL : Entreprise unipersonnel à responsabilité limitée
- GL : Général
- I.F.U : interlocuteur fiscal unique
- IBS : Impôts sur le bénéfice des sociétés.
- IRCM : Impôt sur le revenu des capitaux mobilier
- IRG : Impôts sur le revenu global.
- JO : Journal officiel.
- S.D.C.F : Sous direction du contrôle fiscal
- S.D.C.X : Sous-direction du contentieux
- S.D.M : Sous direction des moyens
- S.D.O.F :Sous-direction des opérations fiscales
- S.D.R : Sous-direction du recouvrement
- SCF : System comptable et financier
- TAP : Taxe sur l'activité professionnelle.
- TCR : Tableau des comptes de résultat
- TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.
- VASFE : Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

**Liste des tableaux et figures**

**Tableaux :**

<b>Tableau N° 1 :</b> La durée de vérification sur place.....	22
<b>Tableau N°2 :</b> Les montants au crédit des comptes bancaire de l'EURL.....	61
<b>Tableau N° 3 :</b> Taxe sur la valeur ajoutée.....	61
<b>Tableau N° 4 :</b> Taxe sur l'activité professionnelle .....	62
<b>Tableau N° 5 :</b> Impôt sur le bénéfice des sociétés.....	62
<b>Tableau N° 6 :</b> Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.....	63
<b>Tableau N° 7 :</b> Impôt sur le revenu global.....	63
<b>Tableau N°8 :</b> Tableau récapitulatif des droits et pénalités.....	64
<b>Tableau N°9 :</b> Les montants au crédit des comptes bancaire de l'EURL.....	66
<b>Tableau N° 10 :</b> Taxe sur la valeur ajoutée.....	66
<b>Tableau N° 11 :</b> Taxe sur l'activité professionnelle.....	67
<b>Tableau N° 12 :</b> Impôt sur le bénéfice des sociétés .....	67
<b>Tableau N° 13 :</b> Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers.....	68
<b>Tableau N° 14 :</b> Impôt sur le revenu global.....	68
<b>Tableau N°15 :</b> Tableau récapitulatif des droits et pénalités.....	69

**Figure :**

<b>Figure :</b> Organisation générale de la direction des imports de la wilaya de Bejaia.....	58
---	----

---

## Sommaire

<b>Introduction générale.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre I : Le cadre conceptuel du contrôle fiscal .....</b>	<b>4</b>
<b>Section I : Le cadre théorique du contrôle fiscal .....</b>	<b>4</b>
I-1) Définition du contrôle fiscal .....	4
I-2) Les raisons du contrôle fiscal.....	4
I-3) Formes du contrôle fiscal .....	6
<b>Section II : Aspect juridique du contrôle fiscal .....</b>	<b>10</b>
II-1) les pouvoirs de l'administration fiscale.....	10
II-2) Les obligations du contribuable .....	13
II-3) Les droits du contribuable .....	15
<b>Section III : préparation et déroulement de la vérification .....</b>	<b>19</b>
III-1) Programme de vérification .....	19
III-2) Le déroulement de la vérification .....	22
III-3) Appréciation générale de la comptabilité.....	25
III-4) Les procédures de redressement.....	27
III-5) Travaux de fin de vérification.....	29
<b>Chapitre II : Le phénomène de la fraude fiscale .....</b>	<b>33</b>
<b>Section I : Le cadre théorique de la fraude fiscale .....</b>	<b>33</b>
I-1) Définition de la fraude fiscale .....	33
I-2) Les éléments constitutifs de la fraude.....	34
I-3) Classification de la fraude .....	35
<b>Section II : Manifestions, causes et conséquences de la fraude fiscale .....</b>	<b>40</b>



II-1) Manifestation de la fraude.....	40
II-2) Les causes de la fraude fiscale .....	44
II-3) Les conséquences de l fraude fiscale .....	48
<b>Chapitre III : Cas d'un contrôle fiscal .....</b>	<b>51</b>
<b>Section I : Présentation de l'organisme d'accueil (D.I.W.B).....</b>	<b>51</b>
I-1) Historique et missions de la direction générale des impôts.....	51
I-2) l'organisation et les structures de la D.I.W.B.....	53
<b>Section II) Etude d'un dossier de contribuable .....</b>	<b>59</b>
II-1) Préparation de la vérification : les vérificateurs ont suivi les étapes suivantes :.....	59
II-2) La comptabilité .....	60
II-3) Reconstitution du chiffre d'affaires .....	60
II-4) Reconstitution du bénéfice et calcul de l'IBS. ....	62
II-5) Impôt sur le revenu .....	62
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>65</b>

**Bibliographie**

**Annexe**

**Table des matières**

### Introduction générale

L'impôt était depuis toujours au cœur des débats politiques, économiques et sociaux, comme l'outil principal servant à financer les dépenses publiques, à inciter l'entreprise dans son effort de création de la richesse et le moyen d'assurer la redistribution des revenus nationaux.

Le système fiscal algérien se caractérise par son aspect essentiellement déclaratif. Dans le cadre de ce système, les contribuables déterminent eux-mêmes leurs bases d'impositions et les déclarent spontanément à l'administration fiscale à travers les différentes déclarations (G50, G20, G29...), ces dernières sont réputées être sincères et complètes, et pour les confirmer ou les infirmer, l'administration fiscale se réserve le droit d'un contrôle à posteriori des éléments ainsi déclarés.

Or, si ce système existait sans aucune limite, les redevables peuvent être réticents aux paiements des impôts et fuir leurs obligations fiscales, ce qui ne manquera d'influer négativement sur le niveau des ressources fiscales.

Les réformes fiscales engagées dès l'année 1988 en Algérie ont permis de modifier le système fiscal et le développement des instruments visant l'élargissement de l'assiette de l'impôt, essentiellement par la réduction des taux de prélèvements ainsi que les actions de lutte contre toutes pratiques frauduleuses qui se sont fortement développées à la faveur des nouvelles données de marché, induites par la modification du cadre législatif et réglementaire.

Le contrôle fiscal étant la contrepartie du système fiscal déclaratif, comporte plusieurs formes à savoir : le contrôle interne subdivisé en contrôle formel et contrôle sur pièces, et le contrôle externe contenant la vérification ponctuelle, la vérification de comptabilité et la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (V.A.S.F.E), et chaque forme de contrôle dispose de différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude et la cohérence des mentions portées sur les déclarations souscrites, de réparer les omissions, les insuffisances et les erreurs d'impositions, aussi il permet de traduire concrètement le principe de l'égalité devant l'impôt.

La fraude fiscale est la forme la plus connue de la résistance à l'impôt. C'est une réaction d'incivisme envers la législation, elle exprime le refus de l'assujetti de s'acquitter du montant de l'impôt dû. Toutefois, qualifier un acte de frauduleux nécessite la présence de

l'élément intentionnel qui distingue une manœuvre visant la réduction de l'impôt d'une erreur involontaire.

En Algérie, comme partout dans le monde, la fraude fiscale est un phénomène très répandu. Pour fuir l'impôt, des techniques de fraude se développent de plus en plus, certaines catégories de contribuables prennent des décisions dont la finalité n'est autre que fiscale.

Notre objectif à travers ce mémoire est d'étudier de plus près le cadre conceptuel du contrôle fiscal ainsi que le phénomène de fraude fiscale. Pour ce faire, nous allons essayer de répondre à la problématique suivante :

**Dans une économie à forte présence du phénomène de la fraude fiscale, le contrôle fiscal est-il un moyen efficace pour lutter contre ce dernier ?**

Autour de cette question principale, plusieurs questions secondaires peuvent en découler à savoir :

- C'est quoi un contrôle fiscal et quels sont ses différents types ?
- Comment se déroule un contrôle fiscal ?
- C'est quoi la fraude fiscale, et comment est-elle pratiquée ?
- Quels sont les motifs de pratiques frauduleuses et les répercussions qui en résultent ?

Notre contribution à la réflexion de la problématique s'appuie sur des hypothèses que nous allons affirmer ou infirmer au cours de notre travail.

Le contrôle fiscal permet de détecter toute manœuvre frauduleuse et ce grâce à la multitude des formes de contrôle et le large pouvoir dont dispose l'administration fiscale.

- Le contrôle fiscal est le processus qui permet de vérifier l'exactitude des déclarations souscrites par le contribuable.
- Plusieurs contrôles sont effectués par l'administration fiscale, dont certains sont réalisés en interne et d'autres en externe.
- La vérification de la comptabilité s'effectue suivant plusieurs étapes commençant par un avis de vérification.
- La fraude fiscale est l'action par laquelle le contribuable tend à réduire l'impôt dû, en dissimulant une partie du chiffre d'affaires.

- Le contribuable fait recours à la fraude, et cela à cause de la pression fiscale, ce qui influe négativement sur les recettes publiques et donc sur l'économie nationale.

À travers ce travail, nous allons tenter de répondre à la démarche méthodologique suivante : d'abord, une recherche bibliographique et documentaire ayant trait aux différents aspects du contrôle fiscal et de la fraude fiscale. La réalisation de ce mémoire nécessitera une démarche empirique qui consiste en un stage pratique au sein de la direction générale des impôts de la wilaya de Bejaia.

Notre travail comporte une partie théorique contenant deux chapitres, le premier est intitulé le cadre conceptuel du contrôle fiscal, divisé en trois sections : Le cadre théorique du contrôle fiscal, l'aspect juridique du contrôle fiscal et la démarche du contrôle fiscal, le deuxième intitulé le phénomène de la fraude fiscale, divisé en deux sections : Le cadre théorique de la fraude fiscale et manifestations, causes et conséquences de la fraude fiscale. Et enfin, une partie pratique consacrée à l'étude d'un cas pratique de vérification de comptabilité d'une entreprise de statut juridique EURL.

Et en fin, on clôture notre travail avec une conclusion générale.

## **Chapitre I : le cadre conceptuel du contrôle fiscal**

Le contrôle fiscal est constitué par l'ensemble des opérations réalisées par des services et structures spécialisés relevant de l'administration fiscale, des contrôles pouvant prendre plusieurs formes tendant à s'assurer du respect des règles fiscales.

Le présent chapitre sera consacré à l'étude du cadre théorique du contrôle fiscal, puis l'aspect juridique du contrôle fiscal, pour en fin conclure par la préparation et le déroulement de la vérification.

### **Section I : Le cadre théorique du contrôle fiscal**

Cette section est réservée à l'étude du contrôle fiscal qui est un outil de lutte contre la fraude fiscale, et pour cela, on commence par une définition du contrôle fiscale, en suite les raisons qui déclenchent le contrôle et en fin les formes du contrôle fiscal.

#### **I-1) Définition du contrôle fiscal**

Le contrôle fiscal est un aspect juridique. Il est défini comme étant le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de « contrôler les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxes et redevances »<sup>1</sup>, et ce, dans le but de réparer les omissions et de déceler les insuffisances et les erreurs d'impositions commises par les contribuables et d'examiner la comptabilité quelque soit le support utilisé pour la conservation des documents.

Elle peut également exercer le droit de contrôle à l'égard des institutions et organismes n'ayant pas la qualité de commerçants et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature.

#### **I-2) Les raisons du contrôle fiscal**

Il n'y a pas de raisons particulières, car n'importe quelle situation peut donner lieu à un contrôle fiscal, l'énonciation non exhaustive qui suit, de quelques exemples, démontrera déjà la variété des cas pouvant entraîner une vérification.

---

<sup>1</sup> Art 18-1, Code Des Procédures Fiscale, éd 2012.

- **Les directives** : les vérificateurs (inspecteurs des impôts) reçoivent des directives nationales et locales les invitant à contrôler tel ou tel secteur d'activité ou telle profession, davantage une année que les autres.

Par exemple, ils peuvent être priés de vérifier moins les commerces de proximité et plus les importateurs de divers produits.

- **Le contrôle d'un tiers** : le contrôle d'une société ou d'une personne peut fournir à l'administration fiscale des informations de nature à l'inciter à contrôler une autre personne ou une autre société.

Exemple 1 : Si lors de la vérification d'une société le fisc se rend compte par exemple que la femme de l'un des associés de l'entreprise perçoit une rémunération importante et non justifiée compte tenu de son activité, et/ou qu'un cadre salarié bénéficie d'avantages en nature excessifs ou non déclarés, la société sera rectifiée (redressée) mais le fisc ira contrôler personnellement le cadre salarié, l'associé et sa femme.

Exemple 2 : si lors du contrôle de TVA d'une société, le fisc se rend compte qu'il y a eu une fraude importante à la TVA, il pourra décider de contrôler les fournisseurs et les clients professionnels de la société vérifiée (dans la pratique c'est généralement le cas, surtout s'il suspecte un carrousel de TVA).

- **L'absence de déclaration** : ne jamais rien déclarer puis déclarer du jour au lendemain, déclarer des informations manifestement incomplètes, ou encore faire des déclarations d'impôt une année sur deux est le genre d'attitude à déclencher de façon quasi automatique un contrôle fiscal. Dans certains cas, comme en matière de TVA, l'absence de déclaration peut même donner lieu à une imposition d'office sans mise en demeure.
- **Les déclarations divergentes** : lorsqu'elles sont identifiées par le fisc, les déclarations divergentes donnent lieu à un contrôle.

En corrélant les différentes déclarations faites tous les ans, le fisc détient une myriade d'information sur le contribuable. La confrontation de ces données peut faire apparaître des divergences de nature à déclencher un contrôle.

- **La délation :** pour des raisons éthiques, le fisc évite d'utiliser cette source d'information, qui d'ailleurs, généralement est inexploitable en raison de l'insuffisance des éléments donnés par le délateur et/ou à cause de son anonymat. L'administration n'aime pas les contrôles exécutoires de vengeance personnelle.

Il ne suffit pas de déclarer qu'une personne a commis des fraudes fiscales pour qu'elle soit vérifiée, l'administration ne réagit suite à une délation que si elle est accompagnée de preuves matérielles (document comptables, fausses factures, contrats...).

Il y a de tout dans les délateurs, les ex-femmes ou maris haineux qui veulent se venger, une sœur ou un oncle empli d'acrimonie, le salarié licencié rancunier, mais surtout les anciens experts comptables. Ce sont les délateurs les plus efficaces.

Dans ce dernier cas, en général le fisc contrôle, car l'expert comptable ayant travaillé dans la société, a pu obtenir des preuves pour confirmer ses assertions.

- **Les autres entités :** elles peuvent et parfois même doivent fournir au fisc des informations susceptibles de l'alerter et de déclencher un contrôle.

Exemple : l'abus de biens sociaux dans une société peut correspondre en droit fiscal à un abus de droit ou à un acte anormal de gestion, voire les deux, en fonction de la situation. L'associé poursuivi pour un abus de biens sociaux pourra suite aux déclarations du parquet au fisc faire l'objet d'un contrôle fiscal, ainsi que la société concernée.

### **I-3) Formes du contrôle fiscal**

Le contrôle fiscal peut revêtir plusieurs formes suivant l'étendu des opérations de contrôle, des impôts et taxes à vérifier et les structures qui l'opèrent. Il peut être réalisé de façon répétitive, périodique ou épisodique. Il peut également être général ou touchant seulement un impôt ou taxe particulière.

#### **I-3-1) Le contrôle en cabine (interne)**

Étant chargée directement de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et du suivi de leur situation au regard de la législation fiscale, l'inspection des impôts procède

régulièrement au contrôle des dossiers fiscaux suivant une périodicité et des objectifs bien définis.

Ces contrôles peuvent être formels. Dès fois, ils sont exécutés de façon approfondie.

### **I-3-1-1) Le contrôle sommaire**

Lors d'un contrôle sommaire, l'administration se limitera à vérifier les éventuelles erreurs matérielles figurant dans la déclaration du contribuable, on parle alors de contrôle formel.

Il s'agit d'un contrôle rapide et facile à exécuter, ne nécessitant pas de connaissances approfondies en matière comptable ou le recours à des procédures de contrôle lourdes et fastidieuses. Ce contrôle ne nécessite pas, par définition, d'investigations ni de vérifications particulières. « Il permet, ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie »<sup>2</sup>.

Ce type de contrôle porte systématiquement sur l'ensemble des déclarations souscrites étant donné qu'il est simple à mettre en œuvre et « peu absorbant ».

### **I-3-1-2) Le contrôle sur pièces**

Pour s'assurer de la sincérité des déclarations fiscales et débusquer les fraudeurs des contrôles approfondis sont exécutés périodiquement en complément des contrôles sommaires.

Ces contrôles sont mis en œuvre de façon sélective et périodique pour soumettre la totalité des dossiers fiscaux à un contrôle.

Ce contrôle porte généralement sur l'examen critique des déclarations fiscales et de leur cohérence avec les revenus déclarés, des documents et renseignements en possession du service qui sont complétés, le cas échéant, par des demandes d'éclaircissements ou de justifications exigées des contribuables et de tout constat physique et matériel sur place.

---

<sup>2</sup> K. LASSOUAG, Cours de contrôle fiscal, IEDF. Année 2007, p02.



« L'inspecteur vérifie les déclarations. Les demandes d'explications et de justifications sont faites par écrit. L'inspecteur peut également demander à examiner les documents comptables afférents aux indications, opérations et données, objet du contrôle »<sup>3</sup>

### **I-3-2) Le contrôle externe**

Comme son nom l'indique, il s'agit d'opérations de contrôle devant être effectuées sur place chez le contribuable inscrit en vérification. Il peut revêtir trois formes suivant la nature de celui-ci :

#### **I-3-2-1) La vérification de comptabilité**

La vérification de comptabilité est un ensemble de techniques permettant de contrôler précisément certains éléments, elle concerne les personnes physiques et morales atteintes à la tenue des documents comptables. « La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables.

La vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf demande contraire du contribuable formulée par écrit et acceptée par le service ou cas de force majeure dûment constaté par le service ».<sup>4</sup>

Ces contrôles sont exercés par des structures spécialement chargées de cette mission relevant de structures centrales (D R V) et locales (D I W). Ce contrôle peut être général touchant tous les impôts et taxes ; ou particulier ciblant un impôt ou un groupe d'impôts et taxes.

#### **I-3-2-2) Le contrôle ponctuel**

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.

La vérification de comptabilité et la vérification ponctuelle obéissent aux mêmes procédures.

---

<sup>3</sup> Art 19 du Code des Procédures Fiscales, éd 2012.

<sup>4</sup> Art 20-1, Code Des Procédures Fiscales, éd 2012.

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. Il devra être tenu compte des droits acquittés suite aux redressements opérés lors de la vérification ponctuelle.

### **I-3-2-3) La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble**

Elle est récente et peu développée. Elle fût introduite par la loi de finances pour 1992 et codifiée à l'article 131bis du code des impôts directs (article 21 du code des procédures fiscales).

« 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 revenu. À l'occasion de cette vérification, les agents vérificateurs contrôlent la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal au sens de l'art 6 du code des impôts directs et des taxes assimilées »<sup>5</sup>.

La VASFE a donc pour finalité :

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

L'administration fiscale peut faire usage simultanément des trois modes d'intervention dans certains cas notamment lorsqu'il y a des indices sérieux pouvant présager l'existence de fraude au niveau de la situation personnelle de l'exploitant ou des associés au regard des impôts sur le revenu ainsi que de l'entreprise ou de la société.

Ces trois types de contrôles sont régis par des règles de procédures propres pour éviter toute interaction au risque de donner lieu au dérèglement de procédure.

---

<sup>5</sup> Art 21-1, Code des Procédures Fiscales, éd, 2012.

**Section II : Aspect juridique du contrôle fiscal**

Afin de réussir sa mission de garantir la justice fiscale, l'administration fiscale dispose d'un large pouvoir lui permettant de soumettre les contribuables à certaines obligations.

Mais en contrepartie, des garanties sont offertes aux assujettis afin de les protéger d'éventuels abus de pouvoir par l'administration fiscale.

**II-1) Les pouvoirs de l'administration fiscale****II-1-1) Le droit de contrôle**

Le droit de contrôle est la faculté donnée par la loi aux agents de l'administration fiscale à l'effet d'examiner les documents comptables de toute personne ayant la qualité de sujet fiscal.

« L'administration fiscale contrôle les déclarations, ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance ».<sup>6</sup>

Il peut être exercé sans distinction à l'égard des personnes physiques ou morales et peut prendre deux formes :

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

À l'occasion de ces contrôles, certaines procédures peuvent être utilisées. Il s'agit des demandes d'éclaircissements et des demandes de justifications.

Les demandes d'éclaircissements ont pour but d'obtenir des explications des contribuables en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu. Elles peuvent porter sur les différents points de la déclaration. Elles ont pour but de demander des explications sur des discordances et des contradictions relevées.

Les demandes de justifications portent sur certaines situations et charges précises telles que :

---

<sup>6</sup> Art 18-1, Code des Procédures Fiscales, éd 2012.

- situation de famille ;
- charges retranchées du revenu global ;
- lorsque le service est en possession d'éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il ait déclarés.

En cas d'absence de réponse dans un délai de trente (30) jours ou lorsque la réponse est jugée insuffisante ou incomplète, le contribuable encourt la rectification d'office. Selon l'article 19 du CPF.

### **II-1-2) Le droit d'enquête**

Les agents de l'administration fiscale peuvent utiliser une procédure d'enquête administrative dans le cadre du contrôle de la facturation de la TVA par les assujettis.

Ces derniers sont tenus de fournir aux agents des impôts, toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires, ce droit peut être exercé de huit (08) heures à vingt (20) heures dans les locaux personnels.

L'enquête débute par la remise d'un avis d'enquête et se termine par un procès verbal. Les enquêteurs y consignent les manquements constatés à l'inventaire de documents remis par le contribuable.

Le droit d'enquête se distingue du droit de communication dont il n'a pas le caractère passif et du droit de visite et de saisie dans les mesures où il ne permet pas d'accéder aux domiciles et la saisie des documents.

### **II-1-3) Le droit de visite**

La décision de procéder à des visites et saisies incombe à l'autorité judiciaire, cette décision prend la forme d'une ordonnance du président du tribunal dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter ou d'un juge délégué par lui. Selon **l'article 35 du CPF**. Ce juge doit vérifier le bienfondé de la demande de l'administration, c'est-à-dire la nature et le sérieux des soupçons de fraude.

L'ordonnance doit indiquer les motifs qui justifient la visite. Le juge doit s'assurer que l'autorisation est bien fondée et bien motivée.

**II-1-4) Le droit de reprise**

Il est défini comme étant le droit d'exercer par l'administration fiscale dans le cadre de procédures de contrôle fiscal pour redresser les erreurs ou les fraudes commises par le contribuable.

Autrement dit, c'est la possibilité offerte à l'administration fiscale de revenir sur une imposition déjà établie, ce qui lui permettra de rectifier les erreurs commises lors de la détermination de l'assiette des impôts et taxes.

Le droit de reprise ne peut être exercé que dans un délai égal à quatre (04) ans (Art 20/7/8 du CPF).

De ce fait, l'administration fiscale dispose d'un délai de quatre (04) ans pour procéder à la réparation des erreurs et omissions et à l'application des sanctions fiscales.

« Le délai par lequel se prescrit l'action de l'administration sauf cas de manœuvres frauduleuses, est fixé à 4 ans pour :

- Asseoir et recouvrer les impôts et taxes ;
- Procéder aux contrôles ;
- Réprimer les infractions aux lois et règlements à caractère fiscal ».<sup>7</sup>

**II-1-5) Le droit de communication**

Outre le droit de vérification des comptabilités des entreprises, le droit de communication permet aux agents des services fiscaux de prendre connaissance auprès de tiers de tous documents utiles à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt.

« Le droit de communication permet aux agents de l'administration fiscale, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements prévus aux articles 46-51 »<sup>8</sup>

Le droit de communication par contre ne peut être exercé que par des agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur.

---

<sup>7</sup> Art 39, Code des Procédures Fiscale, éd 2012.

<sup>8</sup> IDEM art 45.

Le refus de communication une fois constaté par un procès-verbal, entraîne la taxation d'office.

Le refus de communiquer les livres, pièces et documents visés aux articles 45 et 61 ou leur destruction avant expiration d'un délai de dix (10) ans sont punis d'une amende de 5000 DA à 50000 DA, ces infractions donnent lieu en outre à l'application d'une astreinte de 100 DA au minimum par jour de retard. Selon l'article 62/64 du CPF.

## **II-2) Les obligations du contribuable**

### **II-2-1) Les obligations comptables**

Les contribuables relevant du régime du réel sont tenus de tenir une comptabilité régulière et probante selon le système comptable et financier SCF d'une part, d'autre part, le code de commerce exige la tenue des registres comptables suivants :

- Un livre journal (article 9 du CC) ;
- Un livre d'inventaire (article 10 du CC).

Ces deux (2) livres doivent être tenus correctement sans blancs, ni rature, ni inscription en marge et doivent être cotés et paraphés par un juge de la section commerciale du tribunal.<sup>9</sup>

L'entreprise doit conserver toutes les pièces justificatives relatives aux achats, ventes, caisse, banque et opérations diverses, pour une durée de 10 ans.<sup>10</sup>

### **II-2-2) Les obligations fiscales**

Les contribuables doivent souscrire dans des délais légaux les déclarations prévues par la législation fiscale.

---

<sup>(9)</sup> Art 10 du Code de Commerce.

<sup>(10)</sup> Idem, art 16.

**a) La déclaration d'existence**

Chaque nouveau contribuable relevant de l'IRG ou de l'IBS doit souscrire une déclaration d'existence dans un délai de trente (30) jours à compter de la date du début de l'activité, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'imposition.

Pour les personnes morales ou physiques de nationalité étrangère, la déclaration doit être accompagnée des contrats d'études ou des travaux réalisés en Algérie.

Une déclaration d'existence globale doit être souscrite auprès de l'inspection compétente lorsque l'assujetti possède un établissement principal auquel sont liées plusieurs unités.

**b) Les déclarations annuelles**

Les contribuables relevant du régime du réel de l'IBS et l'IRG/BIC doivent souscrire avant le 1<sup>er</sup> Mai de chaque année, une déclaration du montant du bénéfice imposable de l'entreprise, se rapportant à l'exercice précédent, auprès de l'inspection des impôts du lieu d'implantation de siège social ou de l'établissement principal.

Les contribuables relevant de l'IRG sont aussi tenus de souscrire une déclaration globale de leurs revenus ( Les Bénéfices industriels et commerciaux et artisanaux et le bénéfice des professions non commerciales, Bénéfices des exploitations agricoles, les revenus fonciers, revenus des capitaux mobiliers, Traitement salaires, les plus values de cession à titre onéreux d'immeubles ) et bénéfices avant le 1<sup>er</sup> Mai de chaque année auprès de l'inspection des impôts dont ils relèvent, le modèle est fourni gratuitement par l'administration fiscale.

**c) Les déclarations mensuelles ou trimestrielles du chiffre d'affaires**

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration mensuelle série G50, de l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source (TAP, TVA, IRG sur salaires, autres...) au plus tard le 20 de chaque mois, dont le modèle est fourni par l'administration fiscale.

D'après la loi de finances 2003, les contribuables relevant de la gestion du CDI sont autorisés à souscrire leur déclaration trimestriellement lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'année précédente n'excède pas 3000000 DA, au titre des différents impôts et taxes (IBS,

TVA, TAP), ils s'acquittent de ces impôts dans les vingt jours du mois qui suit le trimestre écoulé.

### **II-3) Les droits du contribuable**

Le contribuable faisant objet d'un contrôle fiscal jouit de certains droits, à défaut du non-respect des ces dernières par le contrôleur, toute la procédure sera annulée. On parlera alors de l'existence d'un vice de procédure. ces droits sont :

#### **II-3-1) Information préalable et délai de préparation**

« Aucune vérification approfondie ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise en mains propres avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte du contribuable vérifié, et qu'il dispose d'un délai de préparation. Ce délai qui court à compter de la date de réception de cet avis est de :

- Dix (10) jours minimum en cas de vérification de comptabilité ;
- Quinze (15) jours minimum en cas de VASFE.

L'avis de vérification est considéré notamment comme régulier si le destinataire :

- Refuse de retirer la lettre qui lui a été présentée par le facteur ;
- Est informé par un avis que le pli est tenu à sa disposition au guichet de la poste ;
- A changé d'adresse sans avoir averti le service des impôts, retour de la lettre avec mention "inconnu à l'adresse indiquée".

Par contre, l'avis est irrégulier :

- Lorsqu'il a été remis à une personne n'ayant pas qualité pour le recevoir au lieu et place du contribuable concerné ;



- Lorsque l'avis a été renvoyé aux services des impôts pour :
  - Erreur dans l'adresse ;
  - Envoi à une ancienne adresse alors que la nouvelle adresse est connue des services fiscaux.

Dans le cas où le contribuable se trouve en prison, l'avis de vérification sera transmis à la maison d'arrêt par voie judiciaire, situation au demeurant exceptionnelle.

Sous peine de nullité de la procédure, l'avis de vérification doit comporter les informations suivantes :

- Date et heure de la première intervention ;
- La période à vérifier ;
- Les impôts et taxes à vérifier ;
- Les documents à consulter ;
- Mention expresse que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix durant le contrôle.

Cette mention est indispensable et son absence peut entraîner la nullité de la vérification.

Néanmoins, les vérificateurs peuvent procéder à des constatations matérielles inopinées sans la présence du conseil. Ainsi, par exemple, ils peuvent procéder à l'inventaire physique des stocks, ou s'assurer de l'existence des documents comptables. Par contre, l'examen au fond de la comptabilité n'interviendra qu'après le délai minimum accordé de dix jours qui permet au contribuable de choisir un conseil de son choix.

Enfin, l'avis de vérifications mentionne les noms, prénoms et grades des vérificateurs et comporte leur signature. Ces derniers doivent avoir au minimum le grade de contrôleur. ».<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, p26.

**II-3-2) L'assistance d'un conseil**

Au début de la vérification et au moment de la notification des redressements, tout contribuable est informé qu'il peut, s'il le désire, se faire assister par un conseil de son choix pour suivre le déroulement de la vérification ainsi que pour discuter les propositions de redressement.

Donc le contribuable peut se faire assister d'un conseil de son choix (avocat, comptable... etc.) durant la vérification et doit être averti de cette faculté, sous peine de nullité de la procédure.

**II-3-3) Non-renouveaulement d'un contrôle**

« Sous réserve des dispositions de l'article 96 ci-dessous, lorsque la vérification de comptabilité au titre d'une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou taxes, est achevée et sauf cas où le contribuable a usé de manœuvres frauduleuses ou fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification, l'Administration ne peut plus procéder à une nouvelle vérification des mêmes écritures au regard des mêmes impôts et taxes pour la même période ». <sup>12</sup>

La vérification doit être considérée comme achevée lorsque les redressements sont devenus définitifs, et ce, après émission du rôle de régularisation.

S'il n'y a pas de redressement, la vérification est considérée comme achevée lorsque le contribuable a été averti de cette situation par le biais d'un procès-verbal de carence.

**II-3-4) La limitation de la durée de vérification sur place**

« Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois, en ce qui concerne :

- Les entreprises de 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 n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

---

<sup>12</sup> Art 20-8, Code des Procédures Fiscales, éd 2012.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois ».<sup>13</sup>

Ces délais ne sont pas applicables dans le cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni au cours de la vérification des renseignements incomplets ou inexacts ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications.

---

<sup>13</sup>Art 20-5, code des procédures fiscales, éd 2012.

**Section III : Préparation et déroulement de la vérification**

La vérification approfondie est d'une importance majeure dans la lutte contre la fraude fiscale vue qu'elle exige des recherches et investigations très poussées sur les déclarations souscrites par le contribuable et aussi sur la tenue de la comptabilité, ainsi que sur d'autres renseignements susceptibles de guider le vérificateur durant sa mission.

Le processus de la vérification obéit à une réglementation et un défaut de son application par le vérificateur entraîne sa nullité, donc il doit bien préparer sa mission et suivre la démarche édictée par la loi.

**III-1) Programme de vérification****III-1-1) Les critères de sélection des contribuables à vérifier**

La sélection des contribuables à vérifier n'obéit pas à des critères constants, mais relève généralement de priorités conjoncturelles.

Toutefois, un certain nombre de paramètres peuvent être dégagés pour l'établissement des programmes de vérification. Il s'agit particulièrement :

- des activités présentant de forte présomption de fraude et/ou les possibilités de fraudes sont élevées (les professions libérales ; les prestataires de services, les activités de gros ... etc.) ;
- des activités monopolistiques et non concurrencées par les produits d'importation ;
- d'une répartition géographique équilibrée devant permettre de couvrir le territoire de l'ensemble de la wilaya ;
- D'une répartition équitable touchant l'ensemble des activités et des professions.
- Des dossiers fiscaux de contribuables comportant des erreurs et omissions graves détectées lors de contrôles en interne, mais ne pouvant être convenablement arrêtées qu'à travers la mise en œuvre d'un contrôle sur place.

**III-1- 2) Préparation de la vérification**

Dans le souci de mener à bien la vérification proprement dite, les vérificateurs procèdent à certains travaux comme phase préparatoire qui a pour but de collecter le maximum d'informations sur l'entreprise à vérifier tant au plan fiscal que technique, et ceci, afin de rechercher les éléments sur lesquels les vérificateurs doivent accentuer leur recherche.

Autrement dit, dans le but de bien orienter leurs investigations.

**III-1-2-1) Examen des dossiers fiscaux**

Qu'il s'agisse d'une vérification de comptabilité ou de la VASFE, les vérificateurs procèdent au retrait des dossiers fiscaux (activité ou revenus). Ceci permet d'avoir des renseignements utiles quant à l'activité exercée, les propriétaires, ou les associés ainsi qu'à tout événement lié à la vie de l'entreprise, ou l'ensemble des éléments constituant le revenu déclaré par le contribuable.

- **Un état comparatif des bilans**

Ce document retrace les postes des bilans (actif et passif) des quatre (04) années non prescrites. L'établissement de cet état permet aux vérificateurs de suivre les variations des comptes au cours des années considérées et très particulièrement le mouvement des immobilisations, leurs amortissements, les provisions constituées ainsi que les plus-values réalisées.

- **Un relevé de comptabilité**

C'est un état retraçant le TCR par lequel le vérificateur procède à l'examen des comptes des résultats. Il s'agit d'un imprimé établi pour la même durée que l'état comparatif des bilans qui permet de suivre l'évolution du chiffre d'affaire comparativement aux consommations, aux charges...etc.

**III-1-2-2) L'envoi de l'avis de vérification**

« une vérification de la comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, et qu'il

ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de l'avis.

L'avis de vérification doit préciser le nom, le prénom et le grade du vérificateur, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les impôts, taxes et redevances auxquels est assujéti le contribuable, les documents à consulter et mentionner expressément sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle. »<sup>14</sup>

Ce délai est porté à quinze (15) jours dans le cas où il s'agit d'une vérification de la situation fiscale d'ensemble «VASFE ».

Sous peine de nullité de la procédure de vérification, toutes les prescriptions doivent être respectées.

« L'avis de vérification est considéré régulier si le destinataire refuse de retirer la lettre qui lui a été présentée par le facteur ou à changé l'adresse sans informer l'administration fiscale, donc le retour de la lettre avec mention (inconnu à l'adresse indiquée).

En revanche, l'avis de vérification est irrégulier :

- Lorsqu'il a été remis à une personne n'ayant pas la qualité pour recevoir aux lieux et place du contribuable ;
- Lorsque l'avis a été renvoyé aux services des impôts pour :
  - Erreur dans l'adresse ;
  - Envoi à une ancienne adresse alors que la nouvelle adresse est connue des services fiscaux. ».<sup>15</sup>

Toutefois, la remise de l'avis de vérification en mains propres est privilégiée par rapport à l'envoi par voie postale. Car, ce procédé permet une prise de contact précoce, d'exercer un contrôle inopiné des installations de l'entreprise, ses moyens d'exploitation, son personnel, l'importance de ses stocks et l'existence des documents comptables.

Ce contrôle inopiné est souvent sanctionné par l'établissement de procès verbaux d'une importance insoupçonnée, notamment à la clôture des travaux de vérification.

---

<sup>14</sup> Art 20-4du Code des Procédures Fiscales, éd 2012.

<sup>15</sup> Guide du vérificateur de la comptabilité, p17

**III-2) Le déroulement de la vérification****III-2-1) Intervention sur place**

À l'épuisement du délai légal accordé au contribuable pour la préparation de sa comptabilité, le vérificateur chargé de la mission intervient sur place à la date et heure indiquées sur l'avis de vérification.

« La première entrevue avec le propriétaire, le dirigeant de l'entreprise ou leur représentant est très importante. Elle permet de créer un climat de confiance de manière à obtenir leur concours indispensable »<sup>16</sup>

La date d'intervention constitue en réalité la date du début du contrôle effectif du fond de la comptabilité. Toutefois, ce contrôle, lorsqu'il est réalisé au niveau de l'entreprise, ce qui est un principe général, ne peut s'étendre indéfiniment ; il est limité dans le temps.

**Tableau N° 1 : La durée de vérification sur place**

<b>La nature de l'activité</b>	<b>Montant du CA (DA)</b>	<b>Durée de la vérification</b>
<b>Prestation de service</b>	CA ≤ 1.000.000	3 mois
	CA ≤ 5.000 000	6mois
	CA > 5.000 000	9 mois
<b>Production, achat-revente</b>	CA ≤ 2. 000. 000	3 mois
	CA ≤ 10. 000. 000	6 mois
	CA > 10 .000 .000	9 mois

**Source :** Art 20 du Cpf, modifié par l'article 31 de la loi de finances pour 2012.

<sup>16</sup> Guide de vérificateur de comptabilité, p39.

### III-2-2) L'examen critique de la comptabilité

La vérification de la comptabilité est l'ensemble des opérations qui ont pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise en la confrontant aux éléments d'exploitation et aux éléments extérieurs en vue de contrôler les déclarations souscrites et s'assurer de la sincérité de l'assiette des divers impôts dus au titre d'une activité professionnelle.

La vérification de la comptabilité consiste en l'examen de sa forme comme première phase, puis, le fond comme deuxième phase.

#### III-2-2-1) La forme

Pour que la comptabilité présentée soit considérée comme étant probante, celle-ci doit répondre aux critères suivants :

- **La comptabilité doit être complète et régulière**

La comptabilité n'est complète et régulière que si elle comporte l'ensemble des livres et documents obligatoires prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce et si elle est tenue selon les prescriptions du SCF.

À cet effet, ils doivent être cotés et paraphés, tenus chronologiquement sans ratures ni surcharges ou écritures en marge.

Ces documents doivent être soigneusement conservés avec les pièces justificatives pour une durée de 10 ans à compter de la date de la clôture de l'exercice.

- **La comptabilité doit être arithmétiquement exacte**

Il s'agit de vérifier si les informations enregistrées dans la comptabilité sont exactes.

L'agent vérificateur doit effectuer un rapprochement entre les écritures du journal général et les indications du grand livre et celles des livres auxiliaires et des documents de synthèse, il doit vérifier également les reports et la concordance entre les pièces justificatives et les documents comptables.



- **La comptabilité doit être probante**

Une comptabilité probante est supposée sans erreur, omission ou inexactitude. En cas de vice de forme, elle perd son caractère probant, par conséquent elle sera rejetée.

Les vérificateurs rechercheront les justifications de toutes les écritures comptables (les factures, les avis de débit, les avis de crédit).

Après avoir constaté la régularité de la comptabilité en la forme, le vérificateur procède à sa vérification en le fond.

### **III-2-2-2) Le fond**

Ce contrôle touche tous les postes comptables concourant à la formation du bénéfice brut. Il porte notamment sur le contrôle des achats, des ventes et des stocks dont la manipulation est souvent utilisée par les contribuables pour diminuer la charge fiscale par la minoration ou la majoration suivant le cas de ces postes.

L'étendu de ces contrôles dépend de la nature de l'activité exercée, de son importance, de son statut juridique ainsi que des anomalies relevées lors de l'examen du dossier du contribuable et de l'analyse de la comptabilité en la forme.

- **Le contrôle des achats**

Les achats font souvent l'objet de manipulations par certains contribuables pour diminuer leur charge fiscale. Ces manipulations portent généralement sur des minorations d'achats et des fois sur des majorations des achats.

- **Le contrôle des ventes**

Le contribuable n'hésite pas à minorer ses ventes afin de diminuer sa charge fiscale, le procédé se résume en :

L'omission de certaines recettes accessoires, la non-déclaration de certaines ventes au comptant et payées en espèce, la comptabilisation de retours fictifs de marchandises, l'établissement de factures d'avoir fictives, comptabilisation des recettes engendrées par les ventes dans un compte de dettes, notamment dans le compte « avances commerciales », le gonflement des stocks ... etc.

- **Le contrôle des stocks**

Les stocks peuvent faire l'objet de minoration soit par diminution des quantités en stock soit par la diminution de leur valeur. Certains contribuables usent de ce procédé à l'effet de faire apparaître un taux de bénéfice brut normal.

Les stocks font l'objet, dans certaines situations, de majorations, en comptabilisant en stock à la clôture de l'exercice des valeurs qui, dans la réalité, ont été consommées ; ce qui influe corrélativement sur le niveau du chiffre d'affaires et partant des résultats.

- **Le contrôle des charges**

Les charges peuvent parfois faire l'objet de manipulation suivant le cas de gonflement ou d'exagération qui prennent les formes suivantes :

- Prise en charge de frais et dépenses personnelles de l'exploitant, du gérant, des associés...etc ;
- Comptabilisation de dépenses qui ne sont pas engagées dans l'intérêt de l'entreprise ;
- Comptabilisation de charges fictives ;
- Double comptabilisation des charges... etc.<sup>17</sup>

### **III-3) Appréciation générale de la comptabilité**

#### **III-3-1) Acceptation de la comptabilité**

Dans le cas où le contrôle ne relève pas d'erreurs ou d'anomalies, la comptabilité sera acceptée, ce qui signifie qu'elle est conforme aux prescriptions régissant sa tenue et qu'elle répond aux exigences de forme et de fond. Ainsi, les anomalies relevées ne suffisent pas pour enlever son caractère probant.

Dans ce cas, le vérificateur procède à la rectification des résultats suivant la procédure de redressement contradictoire par l'envoi d'une notification de redressement « article 42 du code des procédures fiscales ». Le contribuable dispose dès lors d'un délai de 40 jours pour répondre ou accepter les bases d'imposition proposées.

---

<sup>17</sup>Le contrôle fiscal, Institut d'économie douanière et fiscal. p18.

### III-3-2) Rejet de la comptabilité

« Le rejet de la comptabilité à la suite de la vérification des déclarations fiscales ou de comptabilité ne peut intervenir que dans les cas ci-après :

- Lorsque la tenue des livres comptables n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du code du commerce et aux conditions et modalités d'application du SCF ;
- Lorsque la comptabilité se trouve privée de toute valeur probante, par suite de l'absence de pièces justificatives ;
- Lorsque la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées liées aux opérations comptabilisées ». <sup>18</sup>

Dans ce cas, la notification au contribuable des éléments qui serviront de base à son imposition est une formalité essentielle.

C'est ainsi que le contribuable doit être impérativement averti de la faculté de se faire assister par un conseil de son choix pour discuter les propositions de redressement ou pour y répondre ». <sup>19</sup>

### III-3-3) La reconstitution des bases d'imposition

Le vérificateur dispose de plusieurs méthodes de reconstitution des bases d'imposition, ces dernières varient d'une activité à une autre .C'est en fonction des éléments découverts lors du contrôle sur place et des informations recueillies à partir des recoupements extérieurs ...etc.

<sup>18</sup> Art 43, Codes des Procédures Fiscales, éd 2012.

<sup>19</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, p37.

**a) Reconstitution à partir des achats**

Cette méthode est la plus utilisée pour les activités d'achat revente. Elle consiste à retenir les achats déclarés auxquels seront rajoutés les achats dissimulés. Le total des montants d'achats reconstitués sera affecté d'un pourcentage moyen de marge brute.

**b) Reconstitution à partir des constances de fabrication**

Cette méthode consiste en la reconstitution de la production par l'isolement et le suivi en comptabilité d'un élément acheté, entrant dans la fabrication. La reconstitution s'appuiera sur les quantités achetées auxquelles seront rajoutées les quantités en stock de début de période vérifiée, diminuées du stock final.

**c) Reconstitution à partir des charges d'exploitation**

Cette méthode consiste en l'évaluation du chiffre d'affaires en fonction d'une charge ayant un rapport constant avec le niveau d'activité. L'unicité du fournisseur d'une matière première (par exemple) facilite davantage l'application de cette méthode.

**III-4) Les procédures de redressement**

La mise en œuvre de la procédure de redressement dépend essentiellement du comportement du contribuable concernant le respect ou non de ses obligations fiscales et comptables. À cet effet, deux cas peuvent être distingués :

**III-4-1) La procédure contradictoire**

« Cette procédure a pour but de permettre d'établir un débat contradictoire entre l'administration et le contribuable. Cette notion est assez large puisqu'elle englobe, outre l'obligation de notification même en l'absence de redressements, le recours en tant que besoin aux discussions verbales avec le contribuable.

- D'un côté, le contribuable sera rassuré puisqu'il peut demander au représentant des impôts tout éclaircissements et explications relatives à la vérification ;

- d'un autre côté, elle permet également aux vérificateurs d'avoir des éléments de réponse "complets " permettant un gain de temps substantiel que les écrits ne peuvent permettre de réaliser. »<sup>20</sup>

### **III-4-2) Les procédures de redressement unilatérales**

Elles consistent à corriger d'office les bases d'imposition déclarées par le contribuable. Ces procédures sont au nombre de trois :

#### **III-4-2-1) La rectification d'office**

Cette rectification est appliquée en matière d'impôts directs dans les cas suivants :

- Aux déclarations incomplètes ;
- Aux déclarations des contribuables coupables d'infraction à la réglementation économique ;
- Lorsque la comptabilité a été rejetée par l'administration fiscale ;
- absence de régularité.

#### **III-4-2-2) La taxation d'office**

Elle consiste à évaluer d'office les bases d'imposition dans leur ensemble, et ce, sans le recours à la procédure contradictoire. Cette méthode est applicable aux contribuables qui ne disposent d'aucune comptabilité.

#### **III-4-2-3) L'évaluation d'office**

Cette procédure est mise en œuvre en cas d'opposition au contrôle fiscal. Il est à préciser que cette opposition peut être active (empêchement) comme elle peut être passive (refus de communiquer la comptabilité).<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Guide du vérificateur de comptabilité, p 36.

<sup>21</sup> Idem, p43.

**III-5) Travaux de fin de vérification****III-5-1) La notification des résultats**

Lorsque l'inspecteur relève, soit à partir du bureau, soit en cours de vérification de comptabilité, des omissions ou insuffisances de déclarations, il rectifie ces anomalies.

Dans ce cas, la notification au contribuable des éléments qui serviront de base à son imposition est une formalité essentielle. L'administration doit notifier les résultats au contribuable, et ce, même en cas de rejet de comptabilité ou en cas d'absence de redressement.

C'est ainsi que le contribuable doit être impérativement averti par l'administration de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter les propositions de redressements ou pour y répondre.

La notification doit être suffisamment détaillée et motivée de manière à permettre au contribuable de reconstituer les bases d'imposition et de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

La notification peut être transmise par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise en mains propres du contribuable contre accusé de réception.

- Les redressements sont considérés comme régulièrement notifiés même si l'intéressé refuse de réceptionner la notification des mains du vérificateur ou des services postaux, ou qu'il ait changé d'adresse sans en avoir avisé les services des impôts dont il dépend.
- En revanche, les redressements ne sont pas régulièrement notifiés lorsque la notification a été remise à une personne n'ayant pas la qualité pour la recevoir à la place du contribuable concerné.

Après la réception de la notification, le contribuable dispose d'un délai de 40 jours pour faire parvenir ses recours ou son acceptation. Ce délai compte à partir de la réception effective de la notification de redressement.

Ce délai est fixé à trente (30) jours pour les régularisations effectuées en cabinet. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite.

Par ailleurs, la réglementation fiscale en vigueur a prévu l'instauration d'un débat oral contradictoire ; l'agent vérificateur doit donner toutes explications verbales utiles au contribuable sur le contenu de la notification si ce dernier demande des explications complémentaires, ceci avant expiration du délai de réponse imparti de quarante jours. Article 20/6 du CPF.

C'est ainsi que le contribuable peut même demander aux vérificateurs de revenir sur place pour vérifier des points nécessitant un déplacement.

Il est précisé que l'absence de réponse de la part du contribuable ne lui enlève pas le droit de contester les redressements au plan contentieux (phases administrative et juridictionnelle).

Enfin, le vérificateur est tenu de transmettre au contribuable une notification définitive par lettre également détaillée et motivée lorsqu'il rejette ses recours.

Mais dans certains cas particuliers, il peut arriver que les vérificateurs soient amenés à notifier plus d'une notification primitive. Ce cas peut être rencontré lorsque les vérificateurs sont en présence d'éléments nouveaux permettant de modifier sensiblement les bases notifiées primitivement. Une notification rectificative est établie, mais en accordant un autre délai de quarante jours commençant à courir à partir de la date de réception de cette seconde notification.

### **III-5-2) Les opérations de clôture de contrôle**

La vérification fiscale doit s'achever par l'un des trois résultats suivants :

- Elle peut aboutir à un dégrèvement au profit du contribuable ; c'est le cas notamment, lorsque ce dernier a été taxé à tort par le service d'assiette ou lorsque des erreurs en sa défaveur se trouvent dans la comptabilité ; le contribuable doit être informé de cette situation par écrit et un dégrèvement d'office est prononcé à son profit ;
- Elle peut confirmer les résultats déclarés, dans ce cas, le vérificateur doit transmettre un avis de redressement négatif ; « **un procès-verbal de carence** »

- enfin, un cas beaucoup plus fréquent, le contrôle a permis de relever des omissions, insuffisances ou des dissimulations. Les vérificateurs doivent alors procéder aux régularisations qui s'imposent.

Mais les rappels d'impôts ne peuvent être réclamés qu'après l'aboutissement d'une procédure de redressement.

### **III-5-3) Émission d'un rôle de régularisation**

Le rôle de régularisation opte à la fixation définitive des droits et pénalités rappelés par nature d'impôt, et indique également les délais du paiement accordés en sa faveur, ainsi les recours contentieux ne sont pas acceptable qu'après réception du rôle de régularisation qui est le point de départ du délai de recours devant le directeur des impôts de wilaya compétente.

### **III-5-4) Les droits aux recours**

#### **III-5-4-1) Recours hiérarchique**

L'inspecteur chargé de la vérification informe le contribuable des conditions de déroulement et des résultats du contrôle. Des éclaircissements supplémentaires peuvent être fournis pas le vérificateur, le chef de brigade ou le responsable du service contrôle.

Le contribuable a également la possibilité de s'adresser au directeur des impôts de la wilaya ou au chef du service de recherches et vérifications pour examiner les difficultés relatives au déroulement et aux résultats de la vérification. Le nom, le grade et l'adresse administrative de ces agents sont portés à la connaissance du contribuable vérifié avant le début de la vérification.

#### **III-5-4-2) Recours contentieux**

Quelle que soit la procédure utilisée par l'administration pour rectifier les déclarations d'un contribuable, ceci dispose toujours -après la mise en recouvrement des impositions- de la garantie fondamentale pour la protection de ses droits que constitue le recours contentieux.



En effet, si un contribuable estime qu'il a été imposé à tort ou sur une base excessive, il peut adresser une réclamation, par simple lettre sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition.

Le contribuable dispose, pour formuler cette réclamation d'un délai expirant, en règle générale le 31 décembre de l'année qui suit celle de la mise en recouvrement du rôle de régularisation.

### **III-5-4-3) Recours gracieux**

Les contribuables peuvent demander la remise totale ou partielle des majorations des droits sanctionnant les irrégularités qu'ils ont commises.

La demande est adressée, sur papier libre, au directeur des impôts de la wilaya dont dépend le lieu d'imposition, elle est appréciée en tenant compte à la fois des possibilités de paiement de l'intéressé, des circonstances particulières de l'affaire, du comportement habituel du contribuable et, le cas échéant, des infractions antérieures relevées à son encontre.<sup>22</sup>

A travers ce chapitre nous avons pu montrer que le contrôle fiscal permet de déceler les irrégularités et les tentatives de fraude, que ce soit par la dissimulation d'une partie du chiffre d'affaires ou de revenus réalisés.

Bien que l'administration fiscale dispose d'un arsenal juridique qu'elle n'hésite pas d'utiliser pour assurer l'efficacité des contrôles, le phénomène de la fraude fiscale ne cesse de prendre de l'ampleur et causer de graves préjudices à l'économie nationale, il est donc nécessaire d'étudier ce phénomène de plus près afin de réagir d'une façon plus efficace.

---

<sup>22</sup> La charte du contribuable vérifié, p12.

## **Chapitre II : Le phénomène de la fraude fiscale**

La fraude fiscale est un acte ou un comportement qui a pour finalité la contestation du pouvoir fiscal, c'est-à-dire le refus de l'impôt dû. Elle traduit un phénomène de fuite devant l'impôt qui explique que dans la plupart des cas le contribuable n'accepte pas le système fiscal auquel il est assujéti et qu'il ne répond jamais volontairement à ses obligations fiscales.

Ainsi, afin de cerner ce phénomène qui connaît un accroissement de plus en plus inquiétant dans la sphère économique, il parait nécessaire de bien approfondir la notion de la fraude fiscale en rappelant quelques définitions, les éléments qui la désignent ainsi que sa classification suivant plusieurs critères (Section1). Ensuite, on exposera la manifestation de la fraude, ainsi les principales causes conduisant le contribuable à frauder pour, en fin, voire les conséquences et les pertes qu'elle induit (Section2).

### **Section I : Le cadre théorique de la fraude fiscale**

Le contenu de cette section englobe quelque définition de la fraude fiscale, les éléments qui la constituent ainsi que sa classification.

#### **I-1) Définition de la fraude fiscale**

Pour Marc DASSESSE et Pascal MINNE, la fraude fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voire d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit<sup>1</sup>

Habib AYADI a défini la fraude fiscale comme étant « une violation directe consciente ou non de la loi fiscale. Elle s'analyse en un ensemble de combinaisons juridiques, comptables ou de procédés matériels destinés à éluder l'impôt ». <sup>2</sup>

D'après ces définitions, on peut dire qu'il ya fraude lorsque le contribuable tend à soustraire totalement ou partiellement l'impôt légalement établi et dû.

---

<sup>1</sup>) Marc DASSESSE et Pascal MINNE, « Droit fiscal ; Principes généraux et impôts sur les revenus », 4è éd., Bruxelles, Bruyant, 1996, p. 69.

<sup>2</sup>) Habib AYADI, « Droit fiscal », CERP Tunis Carthage, 1989, p 38.

**I-2) Les éléments constitutifs de la fraude**

On distingue dans les actes frauduleux un élément matériel, un élément intentionnel et en fin un élément légal :

**I-2-1) L'élément matériel**

Pour qu'il y ait de la fraude, il faut qu'il existe une minoration du montant réel de l'impôt, du fait de contournement de dispositions légales ou de fournir des éléments erronés ou inexacts à l'administration fiscale.

Pour qualifier toute manœuvre de frauduleuse, il faut l'existence en premier lieu de cet élément matériel qui se manifeste le plus souvent par un comportement actif (écriture fictive, minoration de bénéfices, majoration des charges ...)

Le plus souvent, la fraude fiscale se matérialise par des déclarations mensongères ou par absence pure et simple de déclarations. Mais on ne considère qu'il ait fraude que si cette abstention s'accompagne par une preuve que son auteur avait l'intention d'échapper à ses obligations et paiement de l'impôt.

**I-2-2) L'élément intentionnel**

On ne peut qualifier un acte frauduleux qu'en présence d'éléments affirmant que le contribuable a agit délibérément ou intentionnellement, il s'agit alors de distinguer dans l'application de la loi fiscale, la bonne ou la mauvaise foi du contribuable. La bonne foi étant l'erreur involontaire (on parle également de simple erreur) et la mauvaise étant l'acte frauduleux.

« L'élément intentionnel détermine l'impunité de l'infraction »<sup>3</sup>. Il faut en effet, qu'il y ait «une intention délibérée de fraude qui est l'élément moral caractérisé par la connaissance qu'avait l'auteur de l'infraction du caractère illicite de l'omission ou de la dissimulation »<sup>4</sup>

**I-2-3) L'élément légal**

En plus des deux éléments précités, il convient d'ajouter l'élément légal qui indique que l'acte ne peut être considéré frauduleux que s'il est défini, interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale et cela conformément à l'article N° 1 du Code pénal « il n'ya pas d'infraction ni de peine ou de

---

<sup>3</sup> T.DELAHAYE, « Le choix de la voie la moins imposé», édition Bruyant, Bruxelles, 1977, p24.

<sup>4</sup> Bulletin de service fiscaux n°17.Décembre 1996, p32.

mesures de sureté sans loi »<sup>5</sup> cet élément résulte du principe de légalité qui constitue la garantie fondamentale de l'individu et il est traduit par la législation Algérienne par l'article 303 du code des impôts directs qui stipule que <sup>6</sup> : quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, s'est soustrait en totalité ou en partie, à l'assiette ou à liquidation de tout impôt, droit ou taxe, est passible :

- D'une amende pénale de 50.000DA à 100.000DA lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000DA.
- Si le montant est supérieur à 100.000DA et n'excède pas 300.000DA, la peine est l'emprisonnement d'un à cinq ans et d'une amende pénale de 50.000 à 100.000DA

Comme il est passible de :

- L'emprisonnement de deux à cinq ans et d'une amende pénale de 100.000DA à 300.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300.000DA et n'excède pas 1.000.000DA.
- La réclusion à temps de cinq à dix ans et d'une amende pénale de 300.000DA à 1.000.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000DA et n'excède pas 3.000.000DA.
- La réclusion à temps de deux à vingt ans et d'une amende pénale de 1.000.000DA à 3.000.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 3.000.000DA.

En effet, la bonne foi du contribuable est toujours présumée en droit fiscal. Cependant, l'administration est tenue de démontrer que cette bonne foi ne peut être retenue pour disculper le contribuable.

### **I-3) Classification de la fraude**

Quatre classifications peuvent être distinguées à savoir : juridique, matérielle, géographique et selon le statut du fraudeur.

---

<sup>5</sup> Art 1 du code pénal.

<sup>6</sup> Art 28 journal officiel n° 86, 2002.

### I-3-1) Classification juridique

On distingue :

➤ **La fraude légale**

Est considéré comme fraude légale lorsque le contribuable n'enfreint aucune loi, mais plutôt la détourne ingénieusement à sa faveur. Donc, son exercice reste légal tout en bénéficiant d'une réduction de sa charge fiscale. Exemple : effectuer une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation fiscale en vigueur.

➤ **La fraude illégale**

Elle consiste en la violation directe de la loi fiscale. Le contribuable commet une infraction flagrante en s'opposant en connaissance de cause à la loi, cette fraude est sévèrement condamnée.

### I-3-2) Classification matérielle

Il s'agit de l'existence ou non de manœuvres frauduleuses, on distingue :

➤ **La fraude simple**

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

La fraude simple induit une simple répression fiscale, sans sanctions pénales avec applications de majorations et amendes prévues par les différents codes fiscaux.

➤ **La fraude qualifiée**

On parle de fraude qualifiée, lorsque le contribuable se soustrait volontairement à l'impôt dû en ayant recours à des manœuvres frauduleuses.

Sont considérées comme manœuvres frauduleuses au sens de l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées:

1/ la dissimulation ou la tentative de dissimulation, par toute personne sommes ou produits auxquels s'applique la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et plus particulièrement les ventes sans factures.

2/ la production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit les dégrèvements, la remise, la décharge, ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée soit le bénéfice d'avantages fiscaux en faveur de certaines, catégories de redevable.

3/ le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre journal et au livre d'inventaire prévu par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu (il s'agit des exercices dont les écritures ont été arrêtées).

4/ le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt et taxe dont il est redevable.

5/ 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.

En outre, et pour l'exercice du droit de visite, « sont notamment considérées comme pratiques frauduleuses :

- L'exercice d'une activité non déclarée.
- La réalisation d'opérations d'achats et de ventes sans facture de marchandises, quel que soit leur lieu de détention, de stockage et d'entreposage.
- La délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles.
- La passation d'écritures inexactes ou fictives, sciemment dans les documents comptables dont la tenue est rendue obligatoire par le code commerce.
- Toute manœuvre visant l'organisation de son insolvabilité par un contribuable recherché en paiement d'impôts. »<sup>(7)</sup>

---

<sup>(7)</sup> Art 36, Codes des Procédures Fiscales, éd 2012.

**I-3-3) Classification géographique**

Il y a lieu de distinguer deux types de fraude selon ce critère :

➤ **La fraude nationale**

Le contribuable opère à l'intérieur des frontières, les actes frauduleux ont lieu dans les limites du territoire, le contribuable se trouve toujours en face des autorités fiscales de son pays, il se heurte à une administration fiscale unique.

➤ **La fraude internationale**

Celle-ci a un champ d'action plus vaste, les manœuvres frauduleuses visent à échapper aux prescriptions de plusieurs pays, les possibilités de fraude se multiplient du fait de développement des transactions commerciales internationales

Cette fraude porte atteinte aussi bien à la législation interne qu'aux conventions fiscales internationales.

**I-3-4) Classification selon le statut du fraudeur**

Deux types de fraude correspondent à ce critère :

➤ **La fraude du management**

C'est une fraude fiscale qui joue sur la présentation des comptes, ce type de fraude est de nature d'abus de bien sociaux

**Exemples**

- Présentation de faux documents financiers ;
- Salariés fictifs ;
- Prêts fictifs.

➤ **La fraude des employés et cadres**

Ce type de fraude consiste en le détournement de fonds ou d'informations, il peut porter sur des actifs matériels.

**Exemples**

- Détournement de biens d'entreprise
- Exagération en matière de frais

La fraude est un phénomène très complexe, toutefois, on remarque que la fraude est généralement de forme simple, car elle induit une simple répression fiscale, sans sanction pénale. Elle concerne surtout les petites et moyennes entreprises, en effet, la fraude diminue avec l'ampleur de l'entreprise, car plus l'entreprise est grande plus la fraude est difficile à dissimuler.



**Section II : Manifestations, causes et conséquences de la fraude fiscale**

Comme nous l'avons constaté, la fraude est un phénomène très répandu, elle existe dans tous les domaines et secteurs d'activité sous plusieurs formes. Le développement des manifestations de la fraude fiscale consiste à démontrer comment le contribuable arrive à fuir l'impôt.

**II-1) Manifestation de la fraude****II-1-1) La dissimulation matérielle**

La dissimulation matérielle de l'objet imposable est la forme la plus grossière de la fraude. Par exemple, la dissimulation des marchandises importées pour échapper aux droits de douane. Ainsi, la dissimulation matérielle consiste donc pour le contribuable qui font recours à la fraude, à cacher les éléments devant entrer dans la base d'imposition ; cette forme de fraude vise beaucoup plus l'assiette de l'impôt.

On entend par l'assiette de l'impôt, la base d'imposition c'est-à-dire la matière sur laquelle un taux sera appliqué. C'est une technique fiscale qui consiste à déterminer le montant de la matière imposable. Pour les impôts directs sur les revenus perçus au profit de l'État, l'assiette de l'impôt consiste à calculer le montant des revenus acquis par le contribuable au cours d'une période donnée, sur lequel un taux, un tarif pourra être appliqué. De cette définition découle l'idée selon laquelle l'impôt n'existerait que sur la base d'assiette. De ce fait, l'assiette est exposée à toutes sortes de manœuvres frauduleuses de la part des contribuables.

Quel que soit le mode d'évaluation de la matière imposable (évaluation par le contribuable, évaluation par les tiers), le contribuable est toujours animé d'une intention frauduleuse. Il fera tout pour minorer la base d'imposition. À côté de la dissimulation matérielle très élémentaire, il y a une autre forme de dissimulation plus élaborée qui est la dissimulation comptable.

**II-1-2) La dissimulation comptable**

Contrairement à la dissimulation matérielle, la dissimulation comptable est d'une forme beaucoup plus élaborée, pour les impôts établis sur déclaration et servant de base aux

vérifications du fisc. Cependant, l'administration se méfie le plus souvent des fraudes comptables du fait de certaines entreprises qui pratiquent un double bilan pour échapper au fisc.

### **II-1-2-1) La pratique du double bilan**

Il arrive que le contribuable présente deux bilans pour un même exercice comptable et ce, dans le cas d'une complicité du commissaire aux comptes. D'une part, le contribuable présente au fisc, pour l'établissement des impositions le bilan fictif et d'autre part, il établit un bilan commercial reflétant la réalité des opérations effectuées par l'entreprise.

En Algérie, le système fiscal est déclaratif, ce qui revient au contribuable de déclarer lui même le montant de son chiffre d'affaires ou de fournir à l'administration fiscale les documents comptables reflétant l'image de l'entreprise pour l'exercice concerné. Ces documents qui doivent être sincères, réguliers en la forme sont de nature à permettre à l'administration fiscale de définir la base de l'imposition sans aucune difficulté.

Cependant, il n'est pas rare de voir le contribuable se protéger en fraudant par la production d'une double comptabilité, une comptabilité minorée pour le fisc et une autre exacte pour lui-même.

La première comptabilité destinée au fisc est inexacte, car elle est caractérisée par des constatations mensongères. L'objectif recherché à travers le document est d'amener l'administration fiscale à croire en la véracité et en la sincérité des informations contenues dans le bilan. Ce qui permet évidemment au contribuable d'avoir moins de droits et taxes à payer.

Contrairement au premier, le second document est exact. Le bilan vrai et sincère retrace fidèlement l'image de l'entreprise, car le bilan est un tableau qui représente la situation d'une entreprise à un moment donné de son existence. Le bilan est la photographie de la situation financière d'une entreprise à un moment donné.

### II-1-2-2) La minoration des recettes

Pour pouvoir tromper l'administration fiscale, le contribuable peut simplement dans ses déclarations, réduire le montant des recettes qu'il a réalisées au cours de l'exercice fiscal. Ainsi en matière de minoration de recettes, deux méthodes doivent être distinguées :

#### ➤ La vente sans facture

Le contribuable peut ainsi éviter la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). C'est la technique la plus ancienne ; elle permet de ne pas faire entrer certaines affaires en comptabilité et de diminuer pour autant le chiffre d'affaires imposable. Cette méthode est souvent utilisée par certaines entreprises à l'intérieur desquelles les ventes se font par des bons de livraison qui sont des éléments non importants pour la détermination du chiffre d'affaires. Ce qui a pour conséquence immédiate l'allègement de la charge fiscale de ces entreprises.

#### ➤ Les fausses factures

C'est un procédé plus élaboré engendré par la naissance de la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A). Il permet d'obtenir des opérations fictives pour lesquelles le redevable c'est procuré de fausses factures. Ce procédé a donné naissance à toute une industrie de fournisseurs de fausses factures permettant des déductions des taxes.ils sont appelés dans le jargon des fraudeurs (taxis)<sup>8</sup>.

### II-1-2-3) La majoration des charges

Elle consiste pour l'entreprise à gonfler artificiellement ses charges pour bénéficier des faveurs fiscales. Cette pratique se réalise à travers les frais généraux, les amortissements et les provisions.

#### ➤ La fraude à travers les frais généraux

Les frais généraux sont des charges d'exploitation correspondant aux dépenses effectivement supportées par l'entreprise. Elles ne sont déductibles que si elles ont été normalement et régulièrement supportées par l'entreprise. C'est par exemple le cas de

---

<sup>8</sup> J.COSSON, « Les industrielles de la fraude fiscale », Paris Saul, 1971, P7.

certaines entreprises qui sont souvent tentées de gonfler leurs frais généraux afin de faire échapper au fisc tout ou partie de leur bénéfice ainsi réalisé.

Dès lors, il appartient à l'administration fiscale de procéder au rejet systématique de tous les frais généraux, si ceux-ci ne sont pas normalement justifiés, car la tentative de frauder est grande lorsque les contribuables eux-mêmes jouissent d'une liberté dans la déclaration de leurs revenus au fisc. Ceux-ci sont souvent tentés en majorant leurs frais généraux afin d'échapper au paiement intégral de leurs impôts ou d'avoir moins de charges fiscales à supporter.

➤ **La fraude fiscale à travers les amortissements**

L'amortissement est une constatation comptable de la dépréciation ou d'obsolescence d'élément d'actif du bilan. C'est une déduction opérée sur le bénéfice pour tenir compte de la dépréciation des éléments d'actif du bilan. Ainsi, les fonds seront constitués pour pouvoir au moment opportun, fournir des nouvelles immobilisations (machines, matériel, etc.), en remplacement les anciens matériels dépréciés ou obsolètes.

La fraude fiscale à travers les amortissements n'est possible que lorsqu'une entreprise grossit fictivement le montant des amortissements sans adéquation réelle avec la dépréciation d'élément d'actif immobilisé.

En Algérie, l'amortissement pratiqué est dit linéaire. Il décrit la dépréciation des biens du jour au lendemain avec une annuité constante. C'est sur ce point que le Code des Impôts directs en son article 174 prévoit des redressements fiscaux dès lors que ces amortissements n'auront pas respecté le principe de l'annuité des taux légaux et la base de calcul.

➤ **La fraude fiscale à travers les provisions**

La provision est du point de vue comptable et fiscal, une somme prélevée sur les bénéfices d'un exercice fiscal pour pallier les pertes ou charges probables au futur. Ainsi, le fait de recéler des réserves dans les provisions constitue des manœuvres frauduleuses.

**II-2) Les causes de la fraude fiscale**

Pour comprendre un phénomène, il est indispensable de comprendre ses symptômes, ses origines et ses causes.

Le contribuable qui s'est toujours montré hostile au concept de l'impôt se sentira davantage lésé par les nouveaux principes attribués à la politique fiscale pour concrétiser les objectifs des interventions de l'État.

La question qui se pose dans ce cas est de savoir si cette hostilité qui se manifeste par la fraude fiscale est liée à un environnement socio politico-économique, ou au système fiscal lui-même.

On néglige souvent l'importance de la fraude, mais son évolution exige de déterminer les domaines ou les poursuites devraient être intensifiées.

Les causes de la fraude fiscale sont présentées comme suit :

**II-2-1) Causes historiques**

La fraude fiscale est un phénomène universel, dont l'Algérie est gravement touchée. L'histoire a également influencé sur le comportement du citoyen algérien vis-à-vis du fisc. Il s'enfonce de plus en plus dans les économies et tire son fondement dans des événements lointains.

Durant la colonisation française, l'impôt était le moyen utilisé pour organiser et accélérer la confiscation des biens de l'indigène algérien, au profit des nouveaux colons venus. C'était une stratégie d'appauvrissement des Algériens pour qu'ils n'aient plus les moyens de se défendre et donc seront dans l'obligation de vendre leurs terres fertiles aux colons d'où le désir de fuir l'impôt et de s'opposer à son acquittement en guise de protestation, de révolte et de résistance à la politique métropolitaine qui a prédominé jusqu'à l'indépendance.

Malheureusement, c'est sous cette optique que le contribuable Algérien a continué à voir l'impôt après l'indépendance, il n'est guère disposé à entretenir des relations confiantes avec l'administration fiscale.

C'est pour cela, qu'il ne se gêne nullement de frauder, voire même il se réjouit d'avoir échappé aux mailles du fisc. C'est cette vision erronée que donne le contribuable à l'impôt qui a développé en lui cette attitude d'incivisme fiscal.

### **II-2-2) Causes liées au système fiscal**

C'est dans un système fiscal mal conçu ou mal construit que se développe davantage la fraude. La fuite devant l'impôt revient donc soit, à la complexité du système lui-même soit, à l'instabilité des lois et règlements ainsi qu'à l'insuffisance du contrôle et des moyens mis en œuvre par l'administration.

Ses causes majeures sont :

#### **II-2-2-1) La technique d'imposition**

Elle incite doublement à la fraude si elle n'est pas clairement ou sévèrement appliquée. L'évaluation de la matière imposable se fait à partir de la déclaration souscrite par le contribuable dont la bonne foi est supposée en l'absence de présomptions de fraude.

Ainsi, les déclarations sont réputées valables et conformes à la réglementation tant que l'administration ne dispose pas de preuve d'inexactitude et de non-conformité à la réalité.

Il faut toujours estimer que le contribuable soit tenté de chercher à tirer profit de ses déclarations par une sous-estimation simple ou importante de la matière imposable, l'administration doit à cet effet, veiller à l'application stricte et claires des lois et règlements et à l'instauration d'un contrôle permettant de combattre sensiblement les manœuvres des contribuables tendant à réduire les bases déclarées.

#### **II-2-2-2) L'insuffisance du contrôle**

Les recettes fiscales sont fondées sur un système déclaratif. Il est donc nécessaire que l'administration fiscale vérifie la conformité des déclarations souscrites par les contribuables.

La fiabilité et la suffisance des recettes fiscales sont tributaires de la qualité des contrôles effectués. Or, l'imperfection de l'organisation fiscale due notamment à une telle distorsion entre l'ampleur des tâches de l'administration fiscale et les limites de ces moyens, mènent forcément à une insuffisance des contrôles de l'exactitude des déclarations ; ainsi qu'à des fraudes considérables.

Le développement d'une fiscalité à impôts multiples, généralisés et complexes, a entraîné pour l'administration des tâches immenses hors proportion avec les moyens dérisoires. L'insuffisance des moyens humains et matériels de l'administration fiscale Algérienne se matérialise par le nombre surtout la fréquence des contrôles trop faibles.

### **II-2-3) La pression fiscale**

La pression fiscale peut être définie par la relation existante entre le prélèvement fiscal subi par le contribuable et le revenu dont il dispose. Elle dépend du niveau de développement économique, du régime politique et des facteurs psychologiques (mentalités, comportements...).

Le système fiscal algérien comprend un certain nombre de mesures d'incitations en faveur de la production, de l'investissement, de la consommation ou en faveur de certains contribuables (exonérations des produits destinés à l'exportation, exonération des investissements réalisés dans le cadre de la promotion de l'investissement,...).

Cependant, les problèmes que pose le système fiscal ne relèvent pas uniquement du niveau élevé de la pression fiscale, mais également de la mauvaise répartition de la charge fiscale sur l'ensemble des contribuables.

En conclusion, tout accroissement de l'impôt entraîne une diminution de la matière imposable.

### **II-2-4) La complication du système fiscal**

L'attitude du contribuable vis-à-vis de ses obligations fiscales dépend essentiellement du degré de compréhension du système fiscal. Les réformes fiscales, les aménagements et les ajustements qui se suivent sans se ressembler, ont mis le contribuable dans la position où il se trouve obligé de réapprendre constamment les nouvelles formalités d'imposition. Il se trouve finalement incapable de maîtriser sa fiscalité.

**II-2-5) Les causes économiques**

Ces causes sont liées à la nature de l'activité la plus exercée. On constate que le degré de fraude diffère lorsqu'on passe d'une activité à une autre.

Dans certains pays, les activités exercées sont caractérisées par des salaires mensuels, versés aux employés. En contre parties, le taux de fraude dans cette catégorie n'est pas trop élevé et son effet est limité grâce à la stratégie de l'État et à l'efficacité de son système d'information dans la collecte de l'information, et l'application du système des retenues à la source.

Cette théorie s'inverse dans le cas des autres activités où le taux de fraude est de plus en plus élevé, car dans ce cas, l'État se trouve incapable de collecter toutes les informations les concernant

En conclusion, l'État ne peut appliquer les mêmes mesures et la même stratégie.

**II-2-6) Causes liées à l'environnement psychosocial**

Pour certains contribuables, l'impôt est considéré comme instrument servant à marauder leurs propriétés. Pour résultat, l'attitude du redevable vis-à-vis de ses obligations fiscales diffère selon l'état de la morale et de la discipline fiscale, et les tendances à échapper à l'impôt seront plus fortes si cette morale est faible.

Aussi, comme le pense la majorité des contribuables, le fait d'éluder une partie de sa légitime contribution qu'il doit à l'État ne constitue pas un acte immoral, et que la somme éludée ne causera dommage à personne.

Ce caractère impersonnel est fondé sur l'idée que voler l'État ne signifie pas un vol, puisque ce dernier n'est qu'une idée abstraite. A ce point, on arrive à conclure que l'attitude des contribuables à l'égard des obligations fiscales, peut procéder non seulement du niveau objectif du taux d'imposition et amendes, mais également de la mentalité individuelle ou collective des contribuables.

De même, les redevables qui trouvent juste et équitable l'impôt mis à leur charge sont rarement sujets à la fraude.

L'environnement social peut influencer sur l'ampleur de la fraude, selon qu'il est indulgent ou sévère à l'égard des fraudeurs. En se déroband de l'impôt, le rendement de ce



dernier diminue, ce qui entraîne une augmentation dans les taux des impôts pour procurer à l'État les ressources qui lui sont nécessaires.

Toutes ces inégalités incitent le contribuable à éluder l'impôt en partie ou en totalité.

### **II-3) Les conséquences de la fraude fiscale**

Les pratiques frauduleuses produisent des effets pervers et des conséquences désastreuses qui influent sur la situation financière, économique et sociale des citoyens.

#### **II-3-1) Les incidences économiques**

La fraude fiscale engendre d'innombrables préjudices à l'économie par le manque à gagner qu'elle cause pour le trésor. Ce phénomène empêche l'impôt de jouer son rôle tant que régulateur et instrument d'intervention économique. Elle réduit la formation de l'épargne public auquel recourt l'État pour réaliser ses projets et satisfaire ses exigences en matière de développement.

Aussi, la fraude fiscale fausse les jeux de la concurrence, elle permet aux contribuables de tirer le maximum de bénéfice, ce qui leur donne la possibilité de réduire les prix de revient des produits vendus en dessous des normes habituelles de ses concurrents ou réduire ses prix de vente pour être plus concurrentiels. En outre, la fraude fiscale décourage les efforts de production, pousse les entrepreneurs à profiter des possibilités que leur offre la fraude fiscale au lieu de réaliser des investissements et de perfectionner sa production.

Les résultats de la fraude peuvent être : la hausse des prix, émission monétaire, dévaluation de la monnaie, fuite du capital, inflation déclarée et déséquilibre de la balance des paiements...etc.

#### **II-3-2) Les incidences sociales**

L'impôt tant que moyen de redistribution des richesses, influe sur la vie sociale des citoyens. Ce phénomène porte atteinte à la répartition équitable des charges publiques. De ce fait, il crée une véritable injustice en troublant l'atmosphère entre les classes sociales dont les habitudes et les possibilités de fraude sont inégales. « Les contribuables honnêtes se trouvent

lésés par rapport aux autres qui se permettent de frauder créant chez eux un sentiment d'égoïsme et un désir de se livrer eux aussi à la fraude. »<sup>9</sup>

Il est à signaler, aussi, que la fraude fiscale en déprimant le civisme, crée un esprit de désobéissance aux lois et incite le citoyen à violer toutes les réglementations et à vivre en contravention. Donc, la fraude ne fait que diminuer la satisfaction des besoins du citoyen, car avec une caisse moins pleine, l'État dépensera moins dans le domaine des infrastructures sociales, culturelles et éducatives.

### **II-3-3) Les incidences financières**

La fuite devant l'impôt réduit les recettes de l'État, le manque à gagner pour le trésor peut être constaté par la différence entre les recettes prévues et celles réalisées. Cette situation oblige l'État, pour réaliser son plan de développement à effectuer des impositions supplémentaires ou de recourir à l'endettement extérieur ou à l'émission monétaire qui sont nuisibles à l'économie.

En conclusion, se soustraire à l'impôt ne peut que compromettre les ressources financières du trésor et corrompre toute politique économique, sociale et financière.

De ce qui a été présenté on constate que malgré la diversité des causes de la fraude, les conséquences qui en résultent sont graves et ne peuvent être négligées, car à long terme, tout le monde est perdant, l'administration fiscale, l'État et le contribuable.

La fraude est un phénomène existant depuis l'antiquité, elle génère un déséquilibre financier entre les deux catégories de contribuables, et encourage celui qui paye ses impôts à frauder.

Malgré la diversité des manœuvres conduisant à fuir l'impôt, la fraude reste plus grave que les autres, car elle est dans l'illégalité aux yeux de la loi par la présence d'élément matériel et intentionnel.

Plusieurs moyens sont utilisés par les contribuables pour soustraire l'impôt, mais les plus fréquents en Algérie sont les ventes sans facture qui représente 80% des transactions commerciales selon la déclaration de Mr Abderrahmane Mebtoul, économiste et expert

---

<sup>9</sup> Jean COSSON, « Les Industriels de la Fraude », Paris 1997, p 112.

international dans l'énergie,<sup>10</sup> la production des fausses pièces, passation d'écritures inexactes et surtout l'activité informelle.

Bien sûr que les contribuables fraudent pour s'enrichir, mais plusieurs raisons aussi les poussent à frauder.

Malgré la diversité des causes de la fraude, les conséquences aussi restent nuisibles sur tous les niveaux et surtout pour les sociétés.

---

<sup>10</sup> Journal L'expression, Abderrahmane Mebtoul, 15/01/2011.

## Chapitre III : Cas pratique d'un contrôle fiscal

Dans ce dernier chapitre, nous allons essayer de donner une illustration chiffrée afin de mieux saisir les aspects théoriques abordés dans les précédents chapitres et mieux comprendre la procédure du contrôle fiscale d'une entreprise pour cela nous avons effectué un stage pratique au sein de la Direction Générale des Impôts de la wilaya de Bejaia qui nous a permis d'étudier un cas réel de vérification de comptabilité.

Ce présent chapitre comportera deux sections dont la première sera consacré à la présentation de la Direction générale des impôts de la wilaya de Bejaia et le second portera sur l'étude de dossier d'un contribuable.

### Section I : Présentation de l'organisme d'accueil (D.I.W.B)

La direction des impôts de la wilaya de Bejaia est issue du décret N°91-60 du 23/02/1991 portant sur la réforme structurelle des services extérieurs de l'administration.

Les compétences de la direction des impôts de la wilaya s'exercent dans les limites de la circonscription administrative de la wilaya et de ses cinquante deux (52) communes.

Au terme de l'arrêté N°10 du 08/01/1995, il a été prévu vingt sept (27) recettes au niveau de la wilaya de Bejaia, réparties comme suit :

- Dix(10) recettes de recouvrement.
- Dix sept(17) recettes de gestion dites communales et intercommunales.

Il est à signaler que les dites recettes intercommunales, ont pour tutelle la direction régionale du trésor.

#### I-1) Historique et missions de la direction générale des Impôts

La direction générale des impôts (DGI) était une direction de l'administration publique algérienne qui dépendait en général des ministres des finances ou du budget qui été dirigé par **Ahmed Francis** (ministre de l'économie et des finances) de 1958 à 1963, elle a été supprimée

après pour être fusionnée à la Direction générale de la Comptabilité publique (DGCP), pour former la direction générale des Finances publiques (DGFIP).

Cependant, une de ses composantes, la direction de la Législation fiscale (DLF), connaît une double tutelle avec le Ministère de l'Économie.

En vertu du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, l'administration des impôts était responsable des travaux d'assiette et de liquidation de l'impôt, tandis que le réseau des comptables publics de la direction générale de la Comptabilité publique (DGCP) assurait traditionnellement le recouvrement de l'impôt direct.

Toutefois, la DGI a également constitué un réseau comptable, chargé à l'origine du recouvrement des impôts indirects.

Cette distinction a évolué progressivement avec la réforme des services publics. Après la création d'un interlocuteur fiscal unique (IFU), le recouvrement de certains impôts professionnels directs avait été transféré à la DGI avant 2008.

La DGI est chargée de :

- 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 ;
- 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 ;

**I-2) l'organisation et les structures de la D.I.W.B**

La structure de la direction des impôts de la wilaya de Bejaïa est composée de l'inspection, la recette et les cinq sous directions permettant de bien répartir les tâches et organiser le travail de l'administration fiscale travaillant en synergie afin d'atteindre les objectifs assignés par l'administration centrale (ministère des finances et direction générale des impôts) qui sont comme suit :

**I-2-1) L'inspection**

A partir de 1994 les inspections sont devenues polyvalentes lors de l'opération d'unification des structures d'assiette, de contrôle et d'intervention. Par ailleurs il existe 18 inspections.

A ce titre, l'inspection polyvalente des impôts est chargée d'asseoir l'impôt par la détermination des bases d'imposition des contribuables au titre des impôts, taxes et autres droits auxquels ils sont assujettis.

Elle est chargée par ailleurs de contrôler les déclarations souscrites par les contribuables, soit dans le cadre du contrôle formel qui s'opère dès la réception des déclarations, soit dans le cadre du contrôle approfondi des dossiers sur la base d'un programme pluriannuel.

Elle effectue en fin des interventions sur place à divers titres soit :

- Pour des contrôles ponctuels et spécifique à certains impôts directs et droits de timbre ;
- Pour des interventions ou constats (contrôle des stocks, des immobilisations, du personnel.....etc.)
- Dans le cadre du recensement périodique des biens immeubles bâtis et non bâtis et des activités ;
- En fin pour la réalisation du programme de la recherche de la matière imposable en concomitance avec la sous direction du contrôle fiscal tel qu'il est prévu par la circulaire n 78 /MF/DGI du 26 mars 1994 portant sur l'organisation interne et attributions des services de l'inspection polyvalente des impôts.

**I-2-2) La recette**

Sa mission est d'assurer le recouvrement amiable ou forcé de tous les produits et le contrôle de la caisse.

**I-2-3) Les sous directions**

Sont organisées comme suit :

- La sous-direction du recouvrement ;
- La sous-direction du contentieux ;
- La sous-direction des moyens ;
- La sous-direction du contrôle fiscal ;
- La sous-direction des opérations fiscales ;

**I-2-3-1) Sous-direction du recouvrement (S.D.R)**

Elle est chargée notamment de :

- La prise en charge, le contrôle, le suivi des rôles et titres de recettes et de l'état de recouvrement des impôts et taxes ainsi que tout autre produit et redevance ;
- Le suivi des opérations et écritures comptables, le contrôle périodique des services de recouvrement et l'animation des recettes des impôts dans l'exécution de leurs travaux d'assainissement ainsi que le recouvrement de l'impôt ;
- L'évaluation périodique de la situation des recouvrements, l'analyse des insuffisances notamment en matière d'apurement et la proposition de mesures à même d'améliorer le produit fiscale ;
- Le contrôle et l'assistance des recettes en vue de l'assainissement des comptes des recettes des impôts en vue de l'apurement et l'assainissement des comptes ;

Cette sous-direction est composée de deux bureaux :

- Bureau des contrôles du recouvrement B.C.R
- Bureau de l'apurement B.A

**I-2-3-2) Sous-direction du contentieux S.D.C.X**

Sa mission est d'assurer :

- Le traitement des réclamations introduites, au titre des deux phases administratives de recours contentieux ou de la phase gracieuse et la notification des décisions rendues et l'ordonnancement des annulations et des réductions accordées ;
- La formation des dossiers de dépôt de plainte ou de recours en appel et la défense devant les juridictions compétentes des intérêts de l'administration fiscale ;

Cette sous-direction est composée de trois bureaux :

- Bureau des réclamations B.R ;
- Bureau du contentieux judiciaire et des commissions de recours B.C.J.C.R ;
- Bureau des notifications et de l'ordonnancement des dégrèvements B.N.O.D ;

**I-2-3-3) Sous direction des moyens S.D.M**

Est chargée notamment de la gestion des personnes, du budget et des moyens mobiliers et immobiliers de la DIW.

Veiller à la mise en œuvre et à la coordination du programme d'information ainsi qu'au maintien en condition de l'infrastructure et des applications informatiques. Cette sous-direction comporte quatre bureaux :

- Bureau des personnels et de la formation B.P.F ;
- Bureau des opérations budgétaires B.O.B.
- Bureau des moyens et de l'informatique B.M.I ;
- Bureau du suivi des imprimes B.S.I ;

**I-2-3-4) Sous direction du contrôle fiscal S.D.C.F**

Sa mission est l'élaboration des programmes de recherche, de vérification, de contrôle des évaluations et du suivi de leur réalisation. Cette sous-direction comprend trois bureaux :



**a) Bureaux de la recherche de l'information fiscale B.R.I.F**

Fonctionnement en brigades, est chargé notamment de :

- La constitution des répertoires des sources locales d'informations concernant l'assiette, le contrôle ainsi que le recouvrement de l'impôt ;
- L'exécution des programmes d'intervention et de recherche et la mise en œuvre du droit de communication en coordination avec les services et les institutions concernées.

**b) Bureaux des fichiers et des recoupements B.F.R**

Sa mission est :

- La constitution et la gestion des divers fichiers tenus ;
- La prise en charge des demandes d'identification fiscales des contribuables ;
- Le contrôle de l'exploitation par les services concerné des données de recoupement et l'établissement des situations statistiques et bilans périodiques d'évaluation des activités du bureau ;
- gère les fichiers, d'assister, les inspections d'assiette pour la constitution de leurs fichiers ;
- délivrer des extraits dans des conditions prévus par la législation en vigueur ;
- Recevoir les renseignements recueillis par le bureau et les services chargés de la recherche de la matière imposable, de les classer et de les répartir entre les inspections des impôts concernées par leur exploitation ;
- Organiser l'exploitation des états de clients, des bons de livraison et autres documents de manière à activer la répartition des renseignements qui y sont contenus ;
- Faire toute suggestion et proposition tendant à améliorer la conservation de l'information, son exploitation et le contrôle de son utilisation .

**c) Bureaux des vérifications fiscales B.V.F**

Fonctionnant en brigades, est chargé notamment d'assurer :

- Le suivi de l'exécution des programmes de contrôle et de vérification ;
- L'inspection des contribuables aux divers programmes de contrôle ;
- L'établissement des situations et rapports périodiques d'évaluation ;

**I-2-3-5) Sous-direction des opérations fiscales S.D.O.F**

Elle est chargée notamment de :

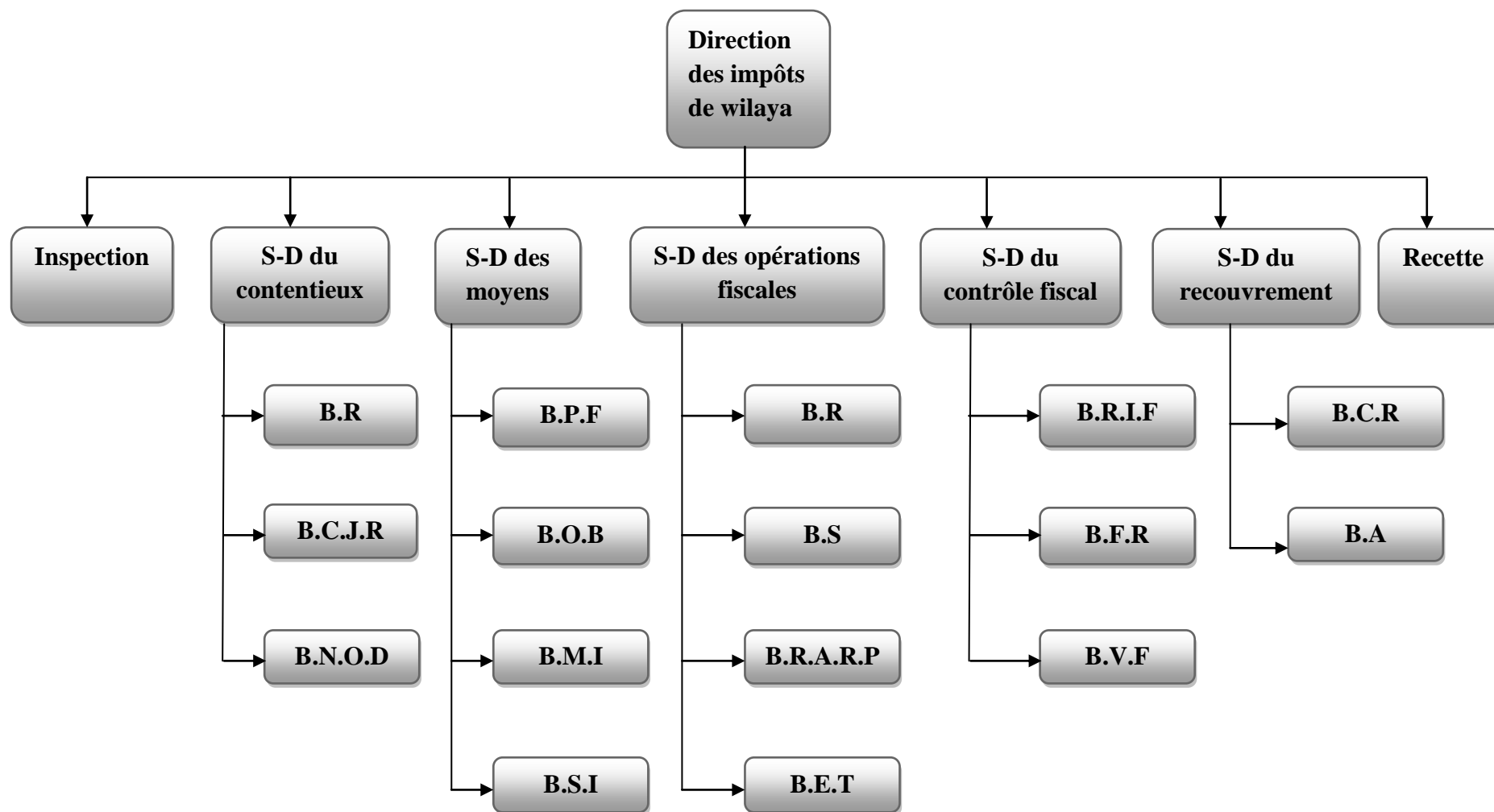
- L'animation des services, de l'établissement et de la consolidation des statistiques et des travaux d'émission ;
- La prise en charge, du suivi et du contrôle des demandes d'agrément de contingents d'achat en franchise TVA ;
- Le suivi des régimes fiscaux et privilèges fiscaux particuliers ;

Cette sous-direction est composée de quatre bureaux :

- Bureaux des rôles B.R ;
- Bureaux des statistiques B.S ;
- Bureaux de la réglementation, l'animation et des relations publiques B.R.A.R.P ;
- Bureaux de l'enregistrement et du timbre B.E.T ;

**Remarque :** au niveau de la wilaya de Bejaia, il existe 12 recettes et 18 inspections.

Figure N° 01 : Organisation générale de la direction des impôts de la wilaya de Bejaia (organigramme).



**Source :** élaboré par nos soins à base des documents internes à l'administration fiscale.

**Section II : Etude d'un dossier de contribuable**

Le cas étudié s'agit d'une EURL dont l'activité consiste en travaux de construction bâtiment et d'exploitation de carrière dans la wilaya de Bejaïa.

L'EURL a fait l'objet d'une vérification fiscale de comptabilité pour les exercices de 2007, 2008, 2009 et 2010.

**II-1) Préparation de la vérification : les vérificateurs ont suivi les étapes suivantes :****II-1-1) L'engagement de la vérification :**

Le dossier fiscal du contribuable étant brulé et ce à cause d'un incendie au niveau de l'inspection charger de sa gestion, na pas pu être retiré afin d'être examiné, donc ni l'état comparatif du bilan ni un relevé de comptabilité a pu être dressé.

**II-1-2) La notification primitive**

Cette notification a pour objet de porter à la connaissance du contribuable, les bases d'imposition retenues au titre des exercices 2007, 2008, 2009 et 2010, par suite de la vérification fiscale de l'activité de l'EURL.

**II-1-3) Position fiscale**

Compte tenu de la forme juridique de l'entreprise et de son l'activité exercée, elle est soumise aux impôts et taxes suivants :

- A la TAP conformément à l'article 217 du CID
- A la TVA conformément à l'article 02 du CTCA
- IRG / salaire conformément à l'article 66, 67 et 74 du CID
- IRCM conformément à l'article 54 du CID
- IBS conformément à l'article 35 et 36 du CID

**II-1-4) Procédures**

La vérification est entamée par l'envoi d'un avis de vérification n° 261 du 08/08/2011 qui a été adressé a l'EURL par courrier accompagné de la charte du contribuable vérifié le 16/08/2011 en recommandé avec accusé de réception n° 001398, mais qui a été retourné par le service de la poste avec la mention « non réclamé ».

Au motif d'absence d'interlocuteur légal, lors du déplacement des vérificateurs au siège de l'entreprise sis à AKBOU, une convocation portant le n° 406 invitant le gérant à se

présenter aux bureaux de l'administration fiscale pour entretien et remise de l'avis de vérification, adressé en date du 11/09/2011.

Constatant l'absence du contribuable, un procès verbal d'opposition au contrôle est dressé en date du 13/10/2011. Une copie de ce procès verbal lui a été adressée par courrier et qu'il a reçu le 26/10/2011, l'accusé de réception en fait foi.

## **II-2) La comptabilité**

La comptabilité de l'EURL n'a pu être examinée en raison de l'opposition du contribuable à ce contrôle. Aussi, il a été informé que les bases d'imposition seront reconstituées par voie de taxation d'office, en application des termes de l'article 44 du code des procédures fiscales qui stipule qu'il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition, lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou du fait des tiers.

Cette reconstitution est réalisée à partir des éléments collectés par le service ou consignés au dossier fiscal.

Le dossier fiscal de l'EURL n'étant pas reconstitué après l'incendie dont a fait objet l'inspection chargée de sa gestion, seuls les éléments collectés par le service seront pris en compte dans la reconstitution.

## **II-3) Reconstitution du chiffre d'affaires**

En l'absence de toute comptabilité, le chiffre d'affaires est reconstitué à partir des relevés de comptes appartenant à l'EURL, ouverts au niveau de la NATEXIS banque, BDL AKBOU, BDL SIDI-AICH et CPA AKBOU.

Le vérificateur a considéré toutes les sommes constatées au crédit de ces comptes comme chiffres d'affaires, abstraction faite des montants identifiés comme ne faisant pas partie d'un chiffre d'affaires.

Les totaux reconstitués sont considérés en toute taxe comprise devant être ramenés en hors taxe. Pour ce faire, il est retenu le taux de TVA plus élevé, à savoir, 17%.

Tableau N°2 : Les montants au crédit des comptes bancaire de l'EURL.

Désignation des comptes	Total des sommes au crédit des comptes			
	2007	2008	2009	2010
NATEXIX	-	14.470.534	28.674.146	12.682.603
BDL AKBOU	20.611.581	7.333.524	6.518.115	-
BDL S/AICH	24.327.082	2.799.740	-	-
CPA AKBOU	30.697.420	2.000	2.016.677	244.469
<b>TOTAL</b>	<b>75.636.083</b>	<b>24.605.798</b>	<b>37.208.938</b>	<b>12.927.072</b>
<b>CA HORS TAXE (TVA 17%)</b>	<b>64.646.226</b>	<b>21.030.597</b>	<b>31.802.512</b>	<b>11.048.780</b>

Source : établie par nos soins selon les documents fournis par l'organisme d'accueil

### II-3-1) Taxes sur chiffre d'affaires

#### ➤ TVA

Le chiffre d'affaires reconstitué précédemment en hors taxe, sera repris en taxation à la TVA (article 2 du CTCA), au taux de 17% sans droit à déduction des taxes ayant grevé les achats et services pour motif d'absence de pièces justifiant ces taxes (factures, mémoires ou autre documents) et ce conformément à l'article 29 du CTCA.

Tableau N° 3 : Taxe sur la valeur ajoutée

Libelle	2007	2008	2009	2010
CA taxable reconnu	<b>64.646.226</b>	<b>21.030.597</b>	<b>31.802.512</b>	<b>11.048.780</b>
CA taxé	-	-	-	-
Rehaussement	<b>64.646.226</b>	<b>21.030.597</b>	<b>31.802.512</b>	<b>11.048.780</b>
TVA sur rehaussement	10.989.858	3.575.201	5.406.427	1.878.292
Pénalité 25%	2.747.464	893.800	1.351.606	469.573
<b>TOTAL</b>	<b>13.737.322</b>	<b>4.469.001</b>	<b>6.758.033</b>	<b>2.347.865</b>

Source : établie par nos soins selon les documents fournis par l'organisme d'accueil

#### ➤ TAP

Le chiffre d'affaires reconnu est intégralement repris en taxation à la TAP sans bénéfice d'une quelconque réfaction en dépit des opérations de gros éventuellement réalisées et ce pour motif d'absence de toute facture de vente.

Tableau N° 4 : Taxe sur l'activité professionnelle

Libelle	2007	2008	2009	2010
CA taxable reconnu	<b>64.646.226</b>	<b>21.030.597</b>	<b>31.802.512</b>	<b>11.048.780</b>
CA taxé	-	-	-	-
Rehaussement	<b>64.646.226</b>	<b>21.030.597</b>	<b>31.802.512</b>	<b>11.048.780</b>
TAP sur rehaussement	1.292.924	420.611	636.050	220.975
Pénalité 25%	323.231	105.152	159.012	55.243
<b>TOTAL</b>	<b>1.616.155</b>	<b>525.763</b>	<b>795.062</b>	<b>276.218</b>

Source : établie par nos soins selon les documents fournis par l'organisme d'accueil

#### II-4) Reconstitution du bénéfice et calcul de l'IBS. (Art 136 du CID.)

L'EURL exerce les activités liées au bâtiment, la location d'engins et exploitation de carrière.

Devant la variation des taux de marges nettes appliquées et devant l'impossibilité de distinguer le chiffre d'affaires bâtiment des autres, pour raison d'absence de comptabilité, il est retenu ici un taux de marge nette forfaitaire de 15%.

Tableau N° 5 : Impôt sur le bénéfice des sociétés

Libelle	2007	2008	2009	2010
CA global reconnu	<b>64.646.226</b>	<b>21.030.597</b>	<b>31.802.512</b>	<b>11.048.780</b>
BIC à 15%	9.696.933	3.154.589	4.770.376	1.657.317
Droits IBS dus	<b>2.424.233</b>	<b>788.647</b>	<b>906.371*</b>	<b>314.890*</b>
Pénalité 25%	606.058	197.161	226.592	78.722
<b>TOTAL</b>	<b>3.030.291</b>	<b>985.808</b>	<b>1.132.963</b>	<b>393.612</b>

Source : établie par nos soins selon les documents fournis par l'organisme d'accueil

\* le taux de l'IBS pour les exercices 2009 et 2010, est de 19%.

#### II-5) Impôt sur le revenu

##### II-5-1) IRCM (article 121 du CID.)

Tout débirentier distribuant des revenus des valeurs mobilières, est tenu d'opérer une retenue à la source « IRCM » d'un taux fixé à 10%.

La base servant au calcul de cet impôt est déterminée, en défalquant du bénéfice reconnu le montant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés payé ou devant être payé.

Tableau N° 6 : Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers

Libelle	2007	2008	2009	2010
Base imposable	7.272.700	2.365.940	3.864.000	1.342.420
IRCM dû	727.270	236.594	386.400	134.242
Pénalité 25%	181.817	59.148	96.600	33.560
<b>TOTAL</b>	<b>909.087</b>	<b>295.742</b>	<b>483.000</b>	<b>167.802</b>

Source : établie par nos soins selon les documents fournis par l'organisme d'accueil

#### II-5-2) IRG /salaires.

En l'absence de tout document susceptible de justifier la retenue et le versement de l'impôt sur le revenu global « catégorie salaires », il est procédé ici au calcul de celui-ci en prenant en compte les salaires versés au titre de l'exercice 2010, de 21.647.074, tels qu'ils figurent sur la déclaration annuelle et que nous retenons pour les exercices 2007, 2008 et 2009, lesquels sont affectés d'un taux de 20% institué par l'article 130/2 du CID.

Tableau N° 7 : Impôt sur le revenu global

Libelle	2007	2008	2009
Salaires reconnus	21.647.074	21.647.074	21.647.074
IRG à 20%	4.329.414	4.329.414	4.329.414
Pénalité 25%	1.082.353	1.082.353	1.082.353
<b>TOTAL</b>	<b>5.411.768</b>	<b>5.411.768</b>	<b>5.411.768</b>

Source : établie par nos soins selon les documents fournis par l'organisme d'accueil



Tableau N°8 : Tableau récapitulatif des droits et pénalités

Libelle		2007	2008	2009	2010
<b>TAP</b>	Droits	1.292.924	420.611	636.050	220.975
	Pénalités	323.231	105.152	159.012	55.243
<b>TVA</b>	Droits	10.989.858	3.375.201	5.406.427	1.878.292
	Pénalités	2.747.464	893.800	1.351.606	469.573
<b>IBS</b>	Droits	2.424.233	788.647	906.371	314.890
	Pénalités	606.058	197.161	226.592	78.722
<b>IRCM</b>	Droits	727.270	236.594	386.400	1.342.427
	Pénalités	181.817	59.148	96.600	134.242
<b>IRG salaires</b>	Droits	4.329.414	4.329.414	4.329.414	-
	Pénalités	1.082.353	1.082.353	1.082.353	-
<b>TOTAL</b>	Droits	<b>19.763.699</b>	<b>9.150.767</b>	<b>11.664.389</b>	<b>3.756.584</b>
	Pénalités	<b>4.940.923</b>	<b>2.337.614</b>	<b>2.916.163</b>	<b>737.780</b>
<b>Total GL</b>		<b>24.704.622</b>	<b>11.488.381</b>	<b>14.580.552</b>	<b>4.494.364</b>

Source : établie par nos soins selon les documents fournis par l'organisme d'accueil

**NB :** comme nous l'avons présenté, le vérificateur procède à notifier définitivement les bases d'imposition retenu, de fait de refus de présentation de la comptabilité de la part du contribuable, et les droits et pénalité ne feront l'objet d'aucune réduction et donc seront porté intégralement au rôle de régularisation.

On constate d'après cette vérification que l'entreprise dispose d'une mauvaise moralité fiscale du fait de l'opposition de son gérant à tout contrôle et le refus de se présenter aux services de l'administration fiscale ni de présenter sa comptabilité. Suite à l'absence d'une réponse à la notification primitive et conformément à la réglementation, l'EURL a fait l'objet d'une taxation d'office.

### Conclusion générale

La réalisation de ce travail nous a permis de confirmer l'efficacité du contrôle fiscal qui tend à combattre tout acte conduisant le contribuable à soustraire le montant de l'impôt totalement ou partiellement, et ce, dans le but de s'enrichir au détriment de la recette fiscale.

Le contrôle fiscal étant la contrepartie du système fiscal essentiellement déclaratif. Il englobe les différentes procédures qui permettent à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude et la cohérence des mentions portées sur les déclarations souscrites, de réparer les omissions, les insuffisances et les erreurs d'imposition. Ce contrôle est présenté sous plusieurs formes, à savoir, le contrôle sur pièce et le contrôle formel étant réalisé en interne, et la vérification ponctuelle, la vérification de la comptabilité et la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble étant réalisées en externe.

L'intervention de vérificateur dans le cadre d'un contrôle fiscal s'effectue suivant une démarche bien déterminée, qui s'entame par l'envoi d'un avis de vérification accompagné de la charte de contribuable à vérifier, et qui s'achève par l'envoi du rôle de régularisation.

Le système fiscal se développe de plus en plus, surtout depuis la réforme fiscale de 1991, afin de lutter contre la fraude fiscale, qui est un phénomène ancien, social et universel.

Aucun État n'est à l'abri des préjudices que la fraude cause au trésor public, du faite de l'abstention des assujettis de s'acquitter de leurs dettes fiscales, moyennant plusieurs manœuvres et techniques de fraude, entre autres, la dissimulation comptable et la dissimulation matérielle.

Plusieurs facteurs poussent les assujettis à fuir l'impôt, mais les causes les plus répandues sont la complication du système fiscal la pression fiscale la morale fiscale du contribuable et l'insuffisance du contrôle. Ainsi, des conséquences néfastes en découlent causant de graves préjudices à l'économie nationale, à la société et aux entreprises vu que les recettes fiscales représentent le moyen de couverture des dépenses publiques.

Il est donc légitime d'affirmer que toutes les manœuvres frauduleuses restent une malhonnêteté envers la nation entière et ne doit en aucun cas être tolérée, ni bénéficier d'aucune indulgence vu que la fraude fiscale génère des coûts aussi bien pour les fraudeurs qui s'efforcent d'échapper au fisc que pour l'État qui veut les découvrir et les poursuivre.

Le contrôle fiscal qui est sans conteste une arme efficace pour la répression de la fraude et permettant d'adresser aux fraudeurs les sanctions fiscales et/ou pénales correspondantes selon la nature de l'infraction.

Cependant le nombre limité des ressources humaines qualifiées et le manque de moyens matériels tel que l'informatisation de l'administration fiscale, permettant d'accomplir les tâches de contrôle et de vérification, et le nombre des contribuables qui ne cessent d'augmenter sur tout avec les subventions d'investissement de la part de l'État (ANSEJ, ANDI, CNAC .....), ne permet pas de contrôler l'ensemble des dossiers fiscaux et de détecter toutes les pratiques frauduleuses.

De ce fait, l'administration fiscale doit toujours essayer d'établir une bonne relation et un climat de confiance avec le contribuable, ainsi que de le sensibiliser et l'informer de ses obligations envers l'État qui lui assure les services dont il a besoin tel que la sécurité, la santé, l'éducation...etc. Pour plus d'efficacité du contrôle, il est primordial à l'administration fiscale de renforcer les services chargés du contrôle à travers l'augmentation du nombre et de la qualité de son effectif. L'État doit également, d'un côté, faire plus d'effort afin de réduire la complexité du système fiscal et maintenir la stabilité des lois et règlements, et d'un autre côté, essayer de réduire la pression fiscale en évitant de trop imposer pour ne pas forcer les contribuables à fuir l'impôt, car trop d'impôt tu l'impôt.

La richesse de ce sujet nous a prospérés tant dans l'acquisition des connaissances que dans l'initiation du travail de groupe, ainsi il nous a permis de mettre en action nos compétences et qualités. En effet, le stage que nous avons effectué nous a été une opportunité pour nous préparer pour le monde professionnel, ses réalités et ses difficultés.

La réalisation de ce mémoire n'a malheureusement pas été facile vu le manque d'ouvrages et revues traitant le contrôle fiscal et la fraude fiscale, puis la durée du stage pratique étant un moi est loin d'être suffisante comparée avec la richesse et l'importance de notre thème de recherche.

**Table des matières**

**Introduction générale**..... 1

**Chapitre I : Le cadre conceptuel du contrôle fiscal** ..... 4

**Section I : Le cadre théorique du contrôle fiscal**..... 4

I-1) Définition du contrôle fiscal..... 4

I-2) Les raisons du contrôle fiscal ..... 4

I-3) Formes du contrôle fiscal ..... 6

I-3-1) Le contrôle interne ..... 6

I-3-1-1) Le contrôle sommaire ..... 7

I-3-1-2) Le contrôle sur pièce..... 7

I-3-2) Le contrôle externe..... 8

I-3-2-1) La vérification de comptabilité..... 8

I-3-2-2) Le contrôle ponctuel ..... 8

I-3-2-3) La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble..... 9

**Section II : Aspect juridique du contrôle fiscal** ..... 10

II-1) les pouvoirs de l'administration fiscale ..... 10

II-1-1) Le droit de contrôle..... 10

II-1-2) Le droit d'enquête..... 11

II-1-3) Le droit de visite ..... 11

II-1-4) Le droit de reprise..... 12

II-1-5) le droit de communication ..... 12

II-2) Les obligations du contribuable ..... 13

II-2-1) les obligations comptables..... 13

II-2-2) les obligations fiscales ..... 13

II-3) Les droits du contribuable..... 15

II-3-1) Information préalable et délai de préparation..... 15

II-3-2) L'assistance d'un conseil.....	17
II-3-3) Non-renouvellement d'un contrôle.....	17
II-3-4) la limitation de la durée de vérification sur place.....	17
<b>Section III : préparation et déroulement de la vérification.....</b>	<b>19</b>
III-1) Programme de vérification .....	19
III-1-1) Les critères de sélection des contribuables à vérifier.....	19
III-1-2) Préparation de la vérification .....	20
III-1-2-1) Examen des dossiers fiscaux.....	20
III-1-2-2) l'envoi de l'avis de vérification .....	20
III-2) Le déroulement de la vérification .....	22
III-2-1) Intervention sur place .....	22
III-2-2) L'examen critique de la comptabilité.....	23
III-2-2-1) la forme .....	23
III-2-2-2) le fond .....	24
III-3) Appréciation générale de la comptabilité .....	25
III-3-1) Acceptation de la comptabilité.....	25
III-3-2) Rejet de la comptabilité.....	26
III-3-3) La reconstitution des bases d'imposition .....	26
III-4) Les procédures de redressement .....	27
III-4-1) La procédure contradictoire.....	27
III-4-2) Les procédures de redressement unilatérales .....	28
III-4-2-1) La rectification d'office .....	28
III-4-2-2) La taxation d'office .....	28
III-4-2-3) L'évaluation d'office.....	28
III-5) Travaux de fin de vérification .....	29
III-5-1) La notification des résultats.....	29
III-5-2) Les opérations de clôture de contrôle.....	30

III-5-3) Émission d'un rôle de régularisation.....	31
III-5-4) Les droits aux recours .....	31
III-5-4-1) Recours hiérarchique .....	31
III-5-4-2) Recours contentieux.....	31
III-5-4-3) Recours gracieux.....	32
<b>Chapitre II : Le phénomène de la fraude fiscale .....</b>	<b>33</b>
<b>Section I : Le cadre théorique de la fraude fiscale .....</b>	<b>33</b>
I-1) Définition de la fraude fiscale .....	33
I-2) Les éléments constitutifs de la fraude .....	34
I-2-1) L'élément matériel .....	34
I-2-2) L'élément intentionnel .....	34
I-2-3) L'élément légal .....	34
I-3) Classification de la fraude .....	35
I-3-1) Classification juridique .....	36
I-3-2) Classification matérielle.....	36
I-3-3) Classification géographique.....	38
I-3-4) Classification selon le statut du fraudeur .....	38
<b>Section II : Manifestions, causes et conséquences de la fraude fiscale .....</b>	<b>40</b>
II-1) Manifestation de la fraude.....	40
II-1-1) La dissimulation matérielle .....	40
II-1-2) La dissimulation comptable.....	40
II-1-2-1) La pratique du double bilan.....	41
II-1-2-2) La minoration des recettes.....	42
II-1-2-3) la majoration des charges .....	42
II-2) Les causes de la fraude fiscale .....	44
II-2-1) Causes historiques .....	44
II-2-2) Causes liées au système fiscal .....	45

II-2-2-1) La technique d'imposition.....	45
II-2-2-2) L'insuffisance du contrôle.....	45
II-2-3) La pression fiscale .....	46
II-2-4) La complication du système fiscal.....	46
II-2-5) Les causes économiques .....	47
II-2-6) Causes liées à l'environnement psychosocial.....	47
II-3) Les conséquences de l fraude fiscale .....	48
II-3-1) Les incidences économiques .....	48
II-3-2) Les incidences sociales .....	48
II-3-3) Les incidences financières .....	49
<b>Chapitre III : Cas d'un contrôle fiscal .....</b>	<b>51</b>
<b>Section I : Présentation de l'organisme d'accueil (D.I.W.B).....</b>	<b>51</b>
I-1) Historique et missions de la direction générale des impôts.....	51
I-2) l'organisation et les structures de la D.I.W.B .....	53
I-2-1) L'inspection .....	53
I-2-2) La recette.....	54
I-2-3) Les sous directions.....	54
I-2-3-1) Sous-direction du recouvrement (S.D.R) .....	54
I-2-3-2) Sous-direction du contentieux (S.D.C.X).....	55
I-2-3-3) Sous direction des moyens (S.D.M) .....	55
I-2-3-4) Sous direction du contrôle fiscal (S.D.C.F).....	55
I-2-3-5) Sous-direction des opérations fiscales (S.D.O.F).....	57
<b>Section II) Etude d'un dossier de contribuable .....</b>	<b>59</b>
II-1) Préparation de la vérification : les vérificateurs ont suivi les étapes suivantes : .....	59
II-1-1) L'engagement de la vérification : .....	59
II-1-2) La notification primitive .....	59
II-1-3) Position fiscale.....	59

## Table des matières

---

II-1-4) Procédures .....	59
II-2) La comptabilité .....	60
II-3) Reconstitution du chiffre d'affaires .....	60
II-3-1) Taxes sur chiffre d'affaires .....	62
II-4) Reconstitution du bénéfice et calcul de l'IBS.....	62
II-5) Impôt sur le revenu .....	62
II-5-1) IRCM .....	62
II-5-2) IRG /salaires. ....	63
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>65</b>



## **Bibliographie**

### **Ouvrages**

- C.SCHOENAUER, « Les Fondamentaux de la Fiscalité », 2eme éd ; édition ESKA, 2001 ;
- GERVAIS Morel, « Fiscalité des entreprises », 10eme éd, CFPB, 2001.
- Habib AYADI, Droit fiscal, CERP Tunis Carthage 1989, p 38 ;
- J- PIERRE JARVENIC, Droit Fiscal International ;
- J.COSSON, « Les industrielles de la fraude fiscale : Seuil », Paris1971 ;
- Jean COSSON, Les Industriels De La Fraude, Paris 1997,
- Marc DASSESSE et Pascal MINNE, Droit Fiscal, « Principes généraux et impôts sur les revenus », 4è éd., Bruxelles, Bruyant, 1996 ;
- P.GAUDEMET : Finances Publique, Tome2 ,5eme éd, Montchrestien1976 ;
- T.DELAHAYE, « le choix de la voie la moins imposé», édition Bruyant, 1977 ;

### **Textes législatif et réglementaire**

- Code de commerce ;
- Code des impôts direct.
- Code Des Procédures Fiscale, éd 2012 ;
- Code pénal ;
- Loi de finance, 2003 ;
- Loi de finance, 2012 ;

### **Autres**

- Bulletin de service fiscaux N°17.Décembre 1996 ;
- Guide de contrôle fiscal ;
- Guide de vérificateur de comptabilité ;
- Journal L'expression, 15/01/2011 ;

- Journal Officiel N° 86 - 41<sup>ème</sup> année – 2002 ;
- K. LASSOUAG, Cours de contrôle fiscal, IEDF. Année 2007 ;
- La charte du contribuable vérifié ;
- Le contrôle fiscal, Institut d'économie douanière et fiscal.

## Résumé

A travers ce mémoire nous avons essayé d'analyser Le contrôle fiscal étant corolaire du système fiscal déclaratif et de mettre en relief sa contribution à la lutte contre la fraude fiscale étant la forme la plus répandue de la fuite à l'impôt. Pour cela, nous avons effectué une recherche bibliographique et documentaire d'une part et un stage pratique au sein de la Direction des impôts de la wilaya de Bejaia d'autre part.

Nous avons montré que le contrôle fiscal permet de s'assurer de la sincérité des déclarations effectuées par les contribuables et prend plusieurs formes, entre autres, la vérification de la comptabilité et la vérification de la situation fiscale d'ensemble (VASFE). Et Sous peine de nullité du contrôle et toute éventuelle imposition qui en résulte, le contrôleur doit respecter les droits du contribuable vérifié et suivre les étapes prescrites par la loi.

D'autre part, nous avons démontré que le contrôle fiscal sert d'arme pour la lutte contre la fraude fiscale, un phénomène qui traduit le refus des contribuables de payer l'impôt. Le fraudeur procède à de nombreuses manœuvres afin d'échapper à l'impôt, mais pour qualifier un acte de frauduleux il est question de s'assurer de l'existence de l'élément intentionnel. Le contribuable est conduit à l'acte frauduleux par plusieurs raisons telles que la complication du système fiscale et la pression fiscale, ainsi, la fraude a des répercussions dévastatrices de la recette publique et donc l'économie nationale, puisque l'impôt est la source principale de la couverture des dépenses publiques et le financement des projets d'investissement dans le développement socioéconomique de l'Algérie.

**Mots clés : contribuable, contrôle fiscal, fraude, impôt.**

## Summary

Through this paper we have tried to analyze the tax audit as a corollary of the declarative tax system and show his contribution to the fight against tax fraud, which is the most prevalent form of tax leakage. For this, we conducted a literature and documentary search on the one hand and an internship within the tax Direction of the wilaya of Bejaia on the other hand. We have shown that the tax audit is used to ensure the accuracy of statements made by taxpayers and takes many forms, such as, the verification of the accounting and auditing of the tax position overall (VASFE). To avoid the nullity of control and any imposition that results, the controller must respect the rights of the taxpayer checked and follow the steps prescribed by law.

On the other hand, we demonstrated that the tax examination is used as a weapon in the fight against tax evasion, a phenomenon that reflects the refusal of taxpayers to pay tax. The fraudster performs many maneuvers to evade taxes, but to describe an act as a fraudulent; it comes to ensuring the existence of intent. The taxpayer is led to the fraudulent act by several reasons such as the complication of the tax system and tax burden, so, the fraud has a devastating impact of public revenue and thus the national economy, since the tax is the main source for the coverage of public expenditure and the financing of investment projects in the socio-economic development of Algeria.

**Keywords: taxpayer, tax audit, fraud, tax.**