

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR

ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA

DEPARTEMENT S.E.G.C

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'Obtention du Diplôme de Master

en Science de Gestion

Option : Comptabilité et Audit

THEME

Audit fiscal au sein d'une entreprise

Réalisé par :

M^{lle} : AIT ABDELMALEK AMAL

M^{lle} : AINOUCHE MARCINESSE

Encadré par :

Mr : TAKABAIT DJAMEL

Promotion 2019/2020

Remerciements

Pour commencer nous dédions nos remerciements les plus distingués et louange au bon Dieu tout puissant qui nous a donné la patience et la volonté de croire en nos capacités

Nous tenons à adresser l'expression de notre respectueuse et profonde considération à notre promoteur TAKABAIT DJAMEL, qui a fait preuve d'une indéniable compréhension et soutien, nous le remercions pour son encadrement de qualité, ses orientations, et pour la confiance qu'il nous a accordé tout au long de l'élaboration de ce travail.

Nous souhaitons également exprimer notre profonde considération aux membres du jury qui nous ont fait l'honneur de s'intéresser à notre travail et de vouloir l'examiner.

Un grand merci va droit aux membres du département des sciences de gestion, Pour tous leurs encouragements, complaisance et tolérance.

Dédicace

Aux deux amours de ma vie mes très chers parents qui sans eux je n'aurai guère eu la volonté ni la patience, merci pour tout ce que vous m'avez inculqué, l'amour inlassable, et tout ce que vous avez consenti pour mon bien être, mon instruction et ma réussite, vos encouragements sont le pilier fondateur de ce que je suis.

A ma sœur Sara et mon frère Hamid que j'aime tant, un grand merci d'être dans ma vie j'espère que vos vies seront jalonnées de félicités.

A mes grands-parents merci d'avoir tant prier pour ma réussite et mon épanouissement je vous souhaite une longue vie.

A mon amie et binôme Amel, avec qui j'ai travaillé dur pour l'élaboration de ce travail un énorme merci.

A toute ma famille et mes proches de prés ou de loin.

A mes chers amis merci d'avoir été à mes côtés et de m'avoir soutenu, pour tous nos beaux moments et rigolade : Lyna, Hicham, Thiziri, Yacine, Louiza, Ouassim, Khawla, Kaïssa, Sassa, Doria.

Ainsi qu'à tous mes amis et camarades de ma promotion.

MARCINASSE.

Dédicaces

Avec l'aide du tout puissant Allah, le très miséricordieux, on a pu réaliser ce modeste mémoire, je tiens à le Didier de tout mon cœur :

A mes deux chers parents Nabil et Djedjiga sans qui je n'aurais eu guère la volonté, grâce à leurs aide dans tous mon parcours universitaire, leurs soutien, sacrifices et leurs précieux conseils, que dieu vous accorde santé, longue vie et prospérité.

A mes précieuses sœurs Yasmina et Tassadit.

A mes deux chers neveux Aris et Maya.

A mes deux grands mère Fatima et Tounsiya que le dieu leur accorde une longue vie.

A mes chers cousins et cousines et plus spécialement Amazigh et Lydia, mes oncles et mes tantes paternelles et maternelles.

A toutes mes chères amies Sylia et Khadîdja.

A toute ma famille de loin et de près, et à toutes personnes qui me connaissent et qui m'ont donné la force de continuer et de réussir.

A ma chère copine et binôme Marcinasse.

AMEL.

Liste des abréviations

ANDI : agence nationale de développement de l'investissement

ANGEM : agence nationale de gestion du micro crédit

ANSEJ : agence nationale de soutien à l'emploi des jeunes

BIC : bénéfices industriels et commerciaux

CID : code d'impôt direct

CIDTA : code impôt direct et taxe assimilées

CNAC : caisse nationale d'assurance chômage

COSO: committee of sponsoring organization of the tread way commission

CRM : Corporate Risk Management

DGI : direction générale d'impôt

ERM : entreprise risque management

IBS : impôt sur bénéfice des sociétés

IFA: institut Français d'Alger

IFAC: international federation of accountants

IP : l'impôt sur le patrimoine

IRG : impôt sur le revenu global

SARL : société à responsabilité limitée

SCF : système comptable et financier

SPA : société par action

TA : la taxe d'assainissement

TAP : taxe sur l'activité professionnelle

TF : la taxe foncière

TIC : taxe intérieure de consommation

TVA : taxe sur la valeur ajoutée

Liste des tableaux

- **Tableau 01** : distinction entre audit fiscal et audit comptable
- **Tableau 02** :taux de retenues à la source d'IBS
- **Tableau 03** :présentation des taux d'imposition de l'IRG
- **Tableau 04** :présentation des obligations de l'auditeur fiscal et les obligations de l'entreprise
- **Tableau 05** : le contrôle des obligations à l'ordre fiscal et à l'ordre comptable

Sommaire

Introduction général.....	1
Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal.....	5
Section 01 : Notions générale d'audit	5
Section 02 : concept d'audit fiscal.....	12
Section 03 : appréciation du système fiscal algérien	22
Chapitre II : La démarche et mission de l'audit fiscal.....	58
Section 01 : démarche de l'audit fiscal	58
Section 02 : L'évaluation de la mission d'audit fiscal	67
Section 03 : Achèvement de la mission et rapport de l'audit fiscal.....	72
Chapitre III : Les risques fiscaux	77
Section 01 : notion de fiscalité	77
Section 02 : l'audit fiscal mesure le risque fiscal	78
Section 03 : Gestion du risque fiscal : Définition et Étapes	89
Conclusion générale.....	101

Introduction générale

Introduction général

La fiscalité est aujourd'hui au cœur des préoccupations des entreprises, et ce pour différentes raisons. D'un côté, le droit fiscal est une contrainte pour l'entreprise qui lui impose le respect de ses règles importantes en nombre, et évoluant rapidement dans le temps.

Elle est considérée comme l'une des préoccupations majeures de l'entreprise. C'est une contrainte dont la maîtrise est difficile. Même si l'entreprise adopte une stratégie de transparence fiscale, elle n'est toutefois pas à l'abri des risques fiscaux.

Le risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables, mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a l'entreprise de les appréhender dans le cadre de sa politique fiscale¹. La notion du risque fiscal englobe, en effet, deux acceptations: La première correspond au non respect, volontaire ou non, des règles fiscales et à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner fiscal. Alors que le second risque² appelé « risque de sanction générale» repose sur le fait que les choix fiscaux sont porteurs d'incidences au-delà du seul domaine fiscal en cas de discordance entre la stratégie fiscale et la stratégie globale de l'entreprise.

C'est pourquoi l'entreprise doit consacrer une attention à la gestion des risques fiscaux. Autrement dit, elle doit suivre l'évolution de la législation fiscale. Il est souvent très coûteux pour une entreprise d'attendre l'arrivée des inspecteurs fiscaux, pour se poser la question de savoir si elle respecte les prescriptions fiscales. D'où, le recours à des revus périodiques d'audit pour détecter les risques, les quantifier et prendre les mesures nécessaires.

Partant du fait que la fiscalité est une matière dense et complexe, nécessitant à la fois une mise à jour permanente et une intégration profonde par rapport aux réalités de l'entreprise et de son environnement immédiat et futur.

L'audit fiscal permet de détecter les zones de risques dans lesquelles l'entreprise peut effectuer des erreurs et des infractions qui peuvent engendrer des conséquences néfastes à l'encontre de cette dernière.

Alors l'audit fiscal vise l'examen de la situation fiscale de l'entreprise, ou l'auditeur fiscal aura pour mission de voir de quelle façon est appréhendée la fiscalité et comment sont

¹ M. Chadeaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue du Droit Fiscal n°30-35, 27 juillet 2006, p.1450.

² J.L.Rossignol, T.T.Kim Anh, "La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: Le cas Français au Vietnam", CIDEGEF (Conférence Internationale des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française).

Introduction générale

pris en considération les paramètres fiscaux. Pour une bonne gestion fiscale, l'auditeur fiscal doit non seulement évaluer les forces et les faiblesses de l'entreprise en matière de fiscalité, mais aussi de la protéger contre un éventuel contrôle fiscal.

Dans ce contexte, le but de notre recherche est multiple :

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

De ce qui précède, nous nous intéressons à résoudre la problématique suivante :

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

De Cette problématique, nous pouvons poser quelques interrogations :

1. Qu'est ce que l'audit fiscal?
2. Comment une mission d'audit fiscale peut être déroulée au sein de l'entreprise?
3. Quelle sont ses caractéristiques ? et quels sont les risques fiscaux qui influencent sur la gestion fiscale de l'entreprise?

Pour appréhender notre travail et répondre effectivement à nos interrogations de recherche nous avons formulé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Dans le but de s'adapter avec son environnement, chaque entreprise a besoin d'un audit fiscal.

Hypothèse 2 : démontrer l'importance d'un service d'audit fiscal au sein de l'entreprise.

Hypothèse 3 : mettre en lumière les notions de risque fiscal qui touche les entreprises.

Pour réaliser notre travail, nous avons structuré une méthode de travail qui s'est basée sur une recherche bibliographique et documentaire, pour enrichir nos connaissances sur notre thème, effectuer des recherches sur différents sites web, et ce malgré notre accès limité aux différentes bibliographies.

Pour répondre à ces questions, nous avons choisi de subdiviser le plan de notre travail en trois (3) chapitres :

- Le premier chapitre sera consacré à la généralité sur l'audit fiscal
- Le deuxième chapitre porte sur le déroulement de la mission d'audit fiscal

Introduction générale

- Le troisième et dernier chapitre est consacré aux risques fiscaux de l'entreprise.

L'objectif de ce mémoire est de trouver des palliatifs à la fraude fiscale à travers des mécanismes et des outils d'audit fiscal permettant à l'entreprise d'une part d'éviter l'exposition à un tel risque et d'améliorer d'autre part son efficacité fiscale tout en évaluant sa performance, et vérifier la sincérité et fiabilité des états financiers.

Chapitre I

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

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

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

Section 01 : Notions générale d'audit

D'après ce qui précède, on constate que les définitions antérieurement présentées de l'audit fiscal ont évolués vers une approche plus concrétisée où l'audit fiscal se présente comme un outil de gestion et d'aide à la prise de décision.

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

1 Approche historique de l'audit

Depuis plusieurs siècles, il a toujours été impératif de garder une trace des recettes et des dépenses, et des transactions opérées, avec la nécessité de tenir des comptes. Les anciens ont donc ressenti très tôt le besoin de contrôler les informations comptables³.

Par la suite, il y'a eu apparition de la comptabilité grâce à l'invention des chiffres et le choix de l'unité monétaire comme un moyen d'évaluation (produit et services) qui a entraîné par la suite l'apparition de l'audit.

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

³ J. RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 1994, p41.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

raison de l'opposition des intérêts entre les dirigeants et les actionnaires.

Ces auditeurs avaient pour mission⁴ :

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

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

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

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

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

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

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

⁴ 30 R. KHELASSI, OP. CIT, p46

2 Présentation de l'audit

2.2 Définition de l'audit :

Un audit peut se définir comme l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel.

L'audit peut être défini comme tel :

« Un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à la réglementation en vigueur, et un jugement sur la gestion des dirigeants. C'est la procédure de contrôle, de l'exécution des objectifs de l'entreprise ». ⁵

L'audit peut également être défini comme :

« Procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme, et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion ». ⁶

2.3 Les objectifs fondamentaux de l'audit

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

a) La régularité

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

b) La sincérité

L'auditeur doit certifier que les états financiers ont été établis par un professionnel indépendant et de bonne fois. Généralement, les comptes sincères résultent de l'application des règles, de la situation réelle de l'entreprise ainsi que l'interprétation des comptes ainsi présentés.

⁵ Idem, p 59.

⁶ T. RANANJASON RALASA, M. ROSIER, G. SABY, Comptabilité et audit, éditions Groupes eyroll, Paris, 2015, p 181.

c) La fidélité de l'image donnée

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

d) La pertinence

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

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

3 Les typologies d'audit

Il existe divers types d'audit classé selon différents critères :

3.2 Classification selon le statut de l'auditeur :

3.2.1 Selon le statut de l'auditeur on distingue deux types d'audit :

a) L'audit légal :

L'audit légal est exercé dans le cadre du commissariat aux comptes, celui-ci vise essentiellement la certification de la régularité et la sincérité des comptes et des états financiers de l'entreprise. Les missions d'audit légal reposent sur le strict respect de règles d'indépendance et de conflits d'intérêt et sont fondées sur l'application des normes d'audit national et international.

b) L'audit contractuel

La révision légale des comptes n'est pas obligatoire que pour quelques entreprises. Toute entreprise a la faculté si elle veut de s'adresser à un professionnel indépendant pour que celui-ci révise ses comptes ou audite sa situation.

3.3 Classification selon le domaine d'application

Dans ce type, on distingue entre l'audit comptable et financier, l'audit opérationnel et l'audit de performance.

a) L'audit comptable et financier :

«Les missions d'audit comptable et financières sont des missions particulières de l'audit.

Elles ont pour objectif général de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de la firme étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise.

L'audit financier assure l'analyse des comptes d'une société sous l'aspect de la qualité de l'information. Par contre, l'audit comptable s'assure du respect des droits fondamentaux des investisseurs et des tiers, et donne un avis sur la sincérité et la régularité des documents financiers ».⁷

b) L'audit opérationnel :

Il peut être défini comme étant : l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacités des choix effectués par l'entreprise à tous les niveaux et / ou l'évaluation des résultats obtenus de ces dispositifs.

Son but est d'améliorer la performance de l'activité auditée.⁸

c) Audit de performance :

Il s'agit d'une notion relativement neuve, née de la volonté de dépasser les objectifs étroits des audits comptables et opérationnels. C'est celui de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité d'une fonction ou d'une organisation.

Cet audit intègre l'audit comptable et l'audit opérationnel, en évaluant les performances globales de l'entreprise.

3.4 Classification selon la nature de l'audit

Dans cette classification, on discerne entre :

⁷ Bernard Grand Bernard Verdalle, audit comptable et financier, Edition Economica 1999, 49, rue Héricart, 7015 Paris. P.13 et 14.

⁸ Stéphanie Thiery-Dubuisson, l'audit, édition la découverte 2004, 9bis, rue Abel-Hovelacque 75013 Paris. P. 18

a) L'audit interne :

L'audit interne est une activité indépendante et objective (exercée par les salariés de la société) qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systémique et méthodique, ces processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'audit interne doit évaluer l'efficacité de l'organisation et proposer des améliorations. Il se différencie en cela de l'audit externe, qui généralement se contente de porter une opinion sur la fiabilité et sincérité des comptes. De fait, l'audit interne est plus orienté vers les procédures et l'organisation ainsi que la pertinence des tableaux de bord et la rapidité d'émission de reporting. Au-delà de la conformité aux règles, l'audit interne s'assure de l'efficacité du système, il remédie au dysfonctionnement.

Non seulement il doit détecter les problèmes mais aussi il doit générer une organisation plus efficace. Or, trouver une solution satisfaisante et la faire mettre en œuvre par les membres de l'organisation, n'est pas toujours chose aisée. La capacité des auditeurs internes à motiver et dynamiser les audités est peut-être aussi importante que leur capacité à détecter les problèmes.

L'efficacité d'un service d'audit interne ne se mesure pas seulement à son aptitude à relever les dysfonctionnements mais aussi à son aptitude à générer des changements efficaces au sein de l'organisation.

Nous sommes d'après cette conception plus proche de la notion de conseiller que de celle d'inspecteur ou de contrôleur. Cependant la différence essentielle entre l'auditeur et l'expert conseiller tient à la méthode. L'auditeur a besoin d'un référentiel ; il applique une méthode. Le consultant est un expert qui tire sa force de son expérience, il ne peut (à la différence de l'auditeur) agir dans tous les domaines de l'organisation.

En fait les deux fonctions sont complémentaires. L'auditeur apporte une méthode ainsi qu'une connaissance générale de la firme et de sa culture. L'expert-conseil apporte une grande

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

connaissance d'un secteur spécifique. Il est d'ailleurs de plus en plus fréquent de composer des équipes mixtes.⁹

b) L'audit externe :

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise, exercée par des cabinets nationaux et internationaux, dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et des états financiers.¹⁰

L'auditeur externe peut se voir confié deux types de missions au sein de son cabinet :

Des missions d'audit légal, comme c'est le cas de la mission du commissaire aux comptes prévue par la loi sur les sociétés anonymes. Ou des missions de type contractuelle ou ponctuelle dans ce cas l'entreprise fait appel à un cabinet afin de réaliser une mission définie dans le cadre d'un contrat.¹¹

L'examen des comptes de certaines sociétés commerciales – dont les sociétés anonymes- est obligatoire et doit être effectué une fois par an par des professionnels indépendants nommés commissaires aux comptes.

On pourrait penser que cette différence de statut entre l'auditeur interne et l'auditeur externe (le premier étant salarié de l'entreprise et le second en est indépendant) ; ne devrait pas avoir l'incidence sur la nature des travaux. En fait, leurs approches sont différentes car elles répondent à des préoccupations elles-mêmes différentes.

L'auditeur interne s'intéresse d'une façon prioritaire à l'efficacité de la gestion ainsi qu'à l'application des décisions prises par la direction alors que l'auditeur externe, lorsqu'il doit certifier les comptes, va s'assurer que ceux-ci donnent une image fidèle de la situation économique et financière de l'entreprise, ce qui nécessite une approche globale.

⁹bernard grand bernard verdalle, audit comptable et financier, Edition Economica 1999, 49, rue héricart, 7015 paris. P.30 et 31.

¹⁰ J.RENARD, op.cit p79.

¹¹stéphanie thiery-dubuisson, l'audit, édition la découverte 2004, 9bis, rue abel-hovelacque 75013 paris. P. 20

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Les deux fonctions se distinguent par le fait que :

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

Section 02 : concept d'audit fiscal

1 Définition et objectifs de l'audit fiscal

1.1 Définition de l'audit fiscal

- L'audit fiscal est un moyen de se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement, c'est la fiscalité sous toutes ses formes qui est l'objet de l'audit.¹²
- C'est un examen critique de la situation fiscale d'une personne physique ou morale en vue de formuler une appréciation. En clair, il s'agit d'établir un diagnostic.¹³

Cependant, à travers ces deux définitions, on peut qualifier l'audit fiscal d'une expression d'opinion ou d'appréciation d'une conjoncture fiscale d'une entreprise.

- L'audit fiscal permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de faire le point sur sa stratégie fiscale, et proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale.¹⁴
- L'audit fiscal permet d'établir un diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de proposer des solutions propres à diminuer la charge fiscale.¹⁵

¹²H.kaouma et h.dhambri, (l'audit fiscal), mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAE, p17.

¹³ Op.cit, p17.

¹⁴ Op.cit, p17.

¹⁵ Op.cit, p17.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

D'après ce qui précède, on constate que les définitions antérieurement présentées de l'audit fiscal ont évolué vers une approche plus concrétisée ou l'audit fiscal se présente comme un outil de gestion et d'aide à la prise de décision.

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

1.2 Objectifs de l'audit fiscal :

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

- L'audit fiscal étudie et analyse les dispositions desquelles résultent des obligations légales auxquelles l'entreprise doit s'y conformer sous peines de sanctions.
- Il oriente les décisions prises par l'entreprise vers des choix rationnels et cohérents fondés sur des avantages et / ou options fiscales qui sont de nature à lui procurer un gain en terme d'impôt.

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

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

1.2.1 Le contrôle de régularité

C'est un contrôle qui consiste à s'assurer de la fiabilité des supports d'information.

Il permet ainsi de détecter les anomalies, leurs origines et les risques y découlant afin de réparer les éventuelles infractions fiscales et éviter l'exposition à un contrôle en la matière.

1.2.2 Le contrôle d'efficacité

Il mesure la prédisposition de l'entreprise à exploiter les opportunités et les avantages fiscaux accordés par la loi ainsi que de les maîtriser.

Ce contrôle porte sur deux types de choix :

- Les choix tactiques liés à la gestion courante et qui peuvent porter par exemple sur l'adoption du régime d'option en matière de TVA, le mode d'amortissement ...etc.
- Les choix stratégiques opérés occasionnellement, dont la fiscalité est l'un des critères de prise de décision. à titre d'exemple, on illustre le choix du monde d'imposition, le choix du régime fiscal pour certaines opérations spécifiques.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

2 La distinction de l'audit fiscal et les autres notions voisins

2.1 Audit comptable et audit fiscal

Les deux formes d'audit nécessitent l'évaluation du contrôle interne, mais chaque une représente des spécificités bien à elle établis dans le tableau ci-dessous.

Tableau 01 : distinction entre audit fiscal et audit comptable

	Audit fiscal	Audit comptable
La régularité fiscale	Contrôle approfondi	Contrôle limité
L'efficacité fiscale	Préoccupation principale	Secondaire
Objectifs	Maximiser la sécurité fiscale	Emission d'une opinion sur la validité des états financiers
Nature de mission	L'audit fiscal propose un diagnostic d'efficacité et de régularité dont l'entreprise a de plus en plus besoin.	Audit comptable = Certification des comptes + émission d'opinion + redressement à élaborer.
Conclusion de mission	Les conclusions de l'audit fiscal représentent le corollaire de l'inquiétude et de l'expiration à une régularité fiscale	Les conclusions de l'auditeur tiennent compte du seuil de matérialité (erreur qui touche la situation de l'entreprise à travers les états financiers).
Points communs	<p>Les similitudes entre l'audit comptable et l'audit fiscal trouvent leur origine aussi dans la méthodologie suivie par les deux types d'audit.</p> <p>Si l'audit financier nécessite une approche globale des systèmes d'information de l'entreprise en vue d'évaluer le contrôle interne, il en est de même de l'audit fiscal. Le contrôle interne est une étape importante dans la démarche de l'auditeur.</p>	

Source : l'étudiant

A) Audit fiscal et audit comptable interne :¹⁶

L'audit fiscal est une mission spécifique de l'audit interne, ce dernier peut cependant dans des cas limités. Etre amené à formuler des remarques d'ordre fiscal, l'auditeur fiscal pourra donc se rapprocher de la démarche et des constatations d'auditeur interne.

B) Audit fiscal et audit comptable externe :

Les deux disciplines adoptent des techniques assez similaires avec des objectifs différents :

- L'auditeur fiscal interne a un but préventif contre des éventuels risques fiscaux pour l'entreprise.
- L'auditeur externe est assuré par le pouvoir de contrôle dotant de pouvoir de sanction.

2.1.1 Audit fiscal et conseil fiscal ¹⁷

Ces deux fonctions comportent de nombreuses similitudes. Tout comme le conseiller fiscal, l'auditeur propose des solutions aux problèmes soulevés. La différence entre l'audit et le conseil fiscal réside principalement dans la démarche suivie. L'auditeur, par ses investigations, Détecte les problèmes alors que le conseiller est généralement consulté par l'entreprise, après que celle-ci ait pris connaissance d'un problème.

2.1.2 Audit fiscal et vérification fiscale :

Dans un contexte de plus en plus rigoureux sur le plan fiscal, les entreprises sont de plus en plus appelées à opter pour l'audit fiscal. Le contrôle fiscal introduit par la Loi fiscale dans le cadre du Code des Impôts est un signe avant-coureur que l'entreprise devrait être à jour dans ses différentes opérations comptables.

L'Administration fiscale devra désormais disposer d'un droit de constatation en vertu duquel elle peut demander aux contribuables, personnes physiques ou morales, de se faire présenter les factures ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels se rapportant à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

La démarche de l'auditeur fiscal est différente de celle du vérificateur fiscal dans la mesure où le premier est au service de l'entreprise et le second au service de l'Etat. Mais

¹⁶OULD BOUKHITIN, Ahcene. *L'audit fiscal*.Mémoire en vue d'obtention d'une licence: Comptabilité et finance. Alger : Ecole supérieur de commerce, 2008, 15 p.

¹⁷BOUCEDGA, Smail. *Audit fiscal : rôle pour éviter d'éventuel redressement*. Mémoire en vue d'obtention d'un master : Contrôle Financier et Comptable. Oran : Université d'Oran 2 MohamedBENAHMED, 2015, 15 p.

toujours est-il que l'un et l'autre travaillent sur la même comptabilité et à partir des mêmes textes légaux.

2.1.3 Audit fiscal et gestion fiscale ¹⁸

L'audit permet de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise. Il permet aussi de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et en rendant la gestion fiscale plus performante, et par conséquent diminuer la charge fiscale.

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

2.1.4 Audit fiscale et audit juridique

L'audit fiscal est une spécialisation la plus spécifique de l'audit juridique. ce dernier comprend autres spécialisation, comme : audit social, audit de contrats...., issu des différents branches de droit.

Toutefois, si l'audit juridique, comme tout audit, ne peut être qu'approfondi, le problème est alors de savoir s'il peut être réellement global. Si un audit juridique est concevable en théorie, sa mise en œuvre dans le cadre d'une mission unique se heurte à un impératif financier immédiat. En outre, le droit étant omniprésent dans l'entreprise et sous des formes très diverses, il en résulte que l'auditeur juridique doit avoir des compétences dans les différentes branches du droit y compris la doctrine fiscale.

Selon cette optique, l'auditeur juridique examine tout les aspects juridiques de l'entreprise, à l'inverse, l'auditeur fiscal examine le droit fiscal dans le but préventif.

En effet l'audit fiscal est placé dans une situation, entre l'audit comptable et l'audit juridiques. Cette situation est d'autant plus marquée que l'audit fiscal est une mission à plusieurs dimensions certains aspects se rapprochent tantôt de l'audit comptable, tantôt de l'audit juridique.

¹⁸BOUGON, Patric. *Audit et Gestion fiscale*. Paris : CLET & ATOLEditions.1986, 17p.

2.1.5 Audit fiscal et control fiscal :

La possibilité d'être soumis à un contrôle fiscal constitue la contrepartie logique du système déclaratif qui veut que l'impôt soit établi d'après les déclarations du contribuable et fasse seulement l'objet d'un contrôle à posteriori de l'administration.

Cette éventualité peut, cependant être perçue comme une menace redoutable si l'entreprise ne connaît pas suffisamment ses droits ou obligations, ou si, à défaut, d'une organisation appropriée, elle ne se met pas en mesure de faire face dans les meilleures conditions à un contrôle possible. Toutefois, la mission d'audit fiscal ne pourrait pas rechercher la virilité fiscale de l'entreprise du fait que, l'auditeur peut éprouver quelques difficultés à apprécier l'existence ou l'absence de risque fiscal et c'est pour des raisons qui tiennent à la délicate appréciation de risque fiscal.

2.2 Points communs et différence de l'audit fiscal par rapport au contrôle fiscal

Les deux disciplines font l'objet de missions de contrôles fiscaux pour éviter le risque énorme d'irrégularité, de choix irrationnel, d'ignorance, de fraude, d'évasion, mais aussi pour trouver des palliatifs à la fraude fiscale.

Cependant, une différence réside entre une mission d'audit fiscal et une mission de contrôle fiscale. La première consiste en une évaluation de contrôle interne suite à une demande faite par la société (un des actionnaires par exemple), par un souci de respect aux règles et normes fiscales. D'autre part, le contrôle fiscal consiste en une mission de contrôle légale, obligatoire par la loi sur la société contrôlée. On distingue le contrôle fiscal établi par toutes les entreprises de façon régulière pour répondre aux impératifs de la loi conformément à leurs déclarations fiscales (impôts et taxes), et en outre le contrôle fiscal délégué qui fait entrer en jeu un contrôle sur les lieux pour s'assurer de l'application effective des normes fiscales en cas d'incertitude.

2.3 Les limites de l'audit fiscal :

L'importance, la complexité et l'instabilité de la législation fiscale génèrent de plus en plus de risques.

La fiscalité est perçue comme une contrainte dont la maîtrise est difficile. Or il n'est pas toujours possible, compte tenu, des conditions du contrôle et du caractère ponctuel de la mission d'audit fiscal d'opérer tous les contrôles qui seront nécessaires.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

De même dans certains cas, l'irrégularité est beaucoup plus délicate à apprécier, ce qui rend difficile de déterminer l'ampleur de risque et des sanctions auxquelles s'expose l'entreprise en conséquence.

A. Les limites liées à la contrainte de temps de la mission :

La contrainte fiscale qui impose à l'entreprise le respect des dispositions importantes en nombre et évoluant dans le temps, à une répercussion direct sur la gestion de l'entreprise et son incidence et son impact financier est directement mesurable, ainsi la fiscalité, préoccupation majeure de toute entreprise, par la multiplicité, la complexité et l'instabilité de ses textes génère de plus en plus de risques.

Toute décision est porteuse d'incidence fiscale est un impact sur la marge de l'entreprise.

L'audit fiscal est une mission ponctuelle ou l'auditeur fiscal n'est pas présent en permanence dans l'entreprise lorsqu'il intervient dans l'entreprise, c'est pour une période de temps limitée, selon un calendrier préétabli avec l'entité auditée.

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

B. Les limites liées à l'appréciation ardue du risque fiscal :¹⁹

Lorsque les règles sont précises, qu'elles portent sur des obligations de forme ou même de délai, leur contrôle ne va soulever aucune difficulté.

Dans d'autres cas, en revanche, la généralité des textes, l'évolution continue de la législation fiscale, en conséquence, sa complexité compromet la possibilité de définir un ensemble de critères objectifs permettant de caractériser l'irrégularité ou l'absence d'irrégularité.

Autrement dit, il est difficile de discerner la frontière entre le régulier et l'irrégulier. L'auditeur fiscal peut au plus y déceler une zone de risque et attirer l'attention de l'entité auditée sur l'existence d'une source possible de redressement, sauf cas particulièrement significatifs, il lui est difficile d'émettre un avis définitif.

¹⁹CHADEFAUX, Martial. , *L'audit fiscal*. Paris : LIEC Editions.1987, 227 p.

2.4 Les qualités requises à l'auditeur fiscal

a. L'auditeur fiscal :

L'audit fiscal est généralement réalisé dans le cadre des opérations de fusions acquisitions, de transmissions, de reprises, de rachats et de restrictions d'entreprise. Il peut également intervenir dans la perspective de la gestion fiscale de groupe en vue notamment de son optimisation.

Pour assurer la certification du produit audité, les auditeurs doivent être soit membres d'un cabinet d'audit externe à l'entreprise, soit des salaires.

b. Les cabinets d'audit :

Sont des prestataires de services ayant une forte spécialisation et un contrôle interne renforcé, se traduisant par une structure formelle très hiérarchisée, afin de garantir la qualité de l'opinion portée sur le produit audité.

c. Le service d'audit interne :

A pour principale fonction d'exercer pour le compte des dirigeants un meilleur contrôle de l'entreprise et de fiabiliser les procédures de contrôle interne. Il est composé des salariés de l'entreprise dépendant hiérarchiquement des dirigeants et assurant l'application des procédures internes.

2.5 Les caractéristiques de l'auditeur fiscal

« Il est attendu des auditeurs fiscaux qu'ils respectent et appliquent les principes fondamentaux du code de déontologie (traduction du code of Ethics adapté par le conseil d'administration de l'IIA, le 17 juin 2000) ». ²⁰

Il est toujours présomptueux de vouloir définir dans l'absolu, l'ensemble des caractéristiques qu'on pourrait être en droit de souhaiter pour bien mené un audit fiscal, parmi ces caractéristiques en trouve :

a. L'intégrité

« L'auditeur exerce sa profession avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité ». ²¹

²⁰OULD BOUKHITIN, Ahcene. *L'audit fiscal*. Mémoire en vue d'obtention d'une licence : Comptabilité et finance. Alger : Ecole supérieur de commerce, 2008, 19 p.

²¹OBERT, Robert. *DCG4 Comptabilité et audit*. Paris : DUNOD Editions. 2009, 573 p.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

L'intégrité des auditeurs fiscaux et à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement, suit à cette logique les auditeurs fiscaux doivent :

- ✓ Accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité
- ✓ Respecter la loi et faire les révélations requises par la loi et les règles de profession.
- ✓ Respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

b. L'objectivité²²

« Dans l'exercice de ses missions, l'auditeur conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris ».

« Il évite toute situation qui pourrait l'exposer à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité. »

Les auditeurs fiscaux montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité de processus examiné l'objectivité professionnelle des auditeurs fiscaux est à la base de l'évaluation équitable de tous les éléments pertinents c'est pour ça les auditeurs fiscaux :

- Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaire qui pourraient entrer en conflit d'intérêt avec leur organisation.
- Ne doivent rien accepter qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel
- Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquences de fausser le rapport sur les activités examinées.

c. La compétence

« L'auditeur doit posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions. Il maintient en permanence un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances et la participation à des actions de formation ».²³

²² Institut français de l'audit et de contrôle interne .Code de déontologie l'IFACI. [En ligne]. Disponible sur : <<http://www.ifaci.fr/>>. 2 p. (Consulté le 05/04/2017)

²³ OBERT, Robert. DCG4 Comptabilité et audit. Paris : DUNOD Editions. 2009, 573 p.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Le critère de compétence dans une mission fiscale est plus difficile à satisfaire par rapport aux autres missions d'audit parce que la matière fiscale touche à tous les domaines qu'ils soient techniques ou juridiques.

Pour cette raison Les auditeurs fiscaux utilisent et appliquent leurs compétences, les savoir-faire et expériences requises, d'où les auditeurs fiscaux :

- Ne doivent pas s'engager que dans les travaux pour lesquels ils ont les connaissances, les savoir-faire et l'expérience nécessaires
- Doivent réaliser leurs travaux d'audit dans le respect des normes professionnelles.
- Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence

d. La confidentialité

« L'auditeur évite toute situation de conflits d'intérêts ».

Les auditeurs fiscaux respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent, ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation d'ordre légal ou professionnel ne les oblige à faire, donc ils :

- Doivent utiliser avec prudence et protéger les informations fiscales recueillies dans le cadre de leurs activités.
- Ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel.

e. L'indépendance

L'auditeur est amené à formuler une opinion sur une information par rapport à des critères de régularités et d'efficacité, c'est pourquoi, il est important qu'il fasse preuve d'impartialité dans son jugement. Pour cela, il ne peut se permettre de donner un avis sur une information dont il est, en tout ou en partie, directement ou indirectement producteur.

Cette indépendance devrait s'apprécier aussi bien sur le plan matériel que sur le plan moral.

L'indépendance matérielle exige que l'auditeur ne soit pas dans une situation de dépendance qui risque de compromettre son objectivité, tel que par exemple le fait d'être en relation d'affaire avec le client ou encore d'avoir un lien quelconque avec l'audité qui pourrait restreindre sa liberté.

L'indépendance morale par contre, permettra de s'assurer que l'auditeur fiscal fait preuve d'honnêteté et d'intégrité dans son comportement en écartant toute possibilité de subir des pressions externes l'amenant à modifier son jugement.

Section 03 : appréciation du système fiscal algérien

1 Présentation général et notion de bases :

1.1 Définition de l'impôt

L'impôt est, selon une définition traditionnelle, un prélèvement de caractère obligatoire, sans contre partie, perçu au profit d'une collectivité publique. Le terme ancien de « contribution » peut en général être considéré comme un synonyme du terme « impôt ». le terme de « fiscalité » renvoie à tout ce qui concerne les impôts. Le droit fiscal regroupe toutes les notions juridiques ayant trait à l'assiette et au recouvrement de l'impôt.²⁴

2 Caractéristiques de l'impôt

L'impôt a plusieurs caractéristiques :

- **L'impôt consiste en une prestation en argent et non en nature :** Avant le Développement des relations monétaires, les impôts étaient payés en nature ; le Contribuable est tenu de céder une partie de ses récoltes au roi ou à l'église. Le revenu fiscal de l'époque peut être des céréales, des légumes, du bétail ou autre produit. Avec l'introduction des relations marchandes monétaires, ce revenu dans les sociétés monétarisées est un prélèvement en flux monétaire.

- **L'impôt est obligatoire :** Ce caractère est lié à la légitimité de la puissance publique et au principe du consentement à l'impôt. Les contribuables sont tenus à l'obligation de s'acquitter de l'impôt sous peine des sanctions prévues en cas de retard, dissimulation ou fraude fiscale.²⁵

- **L'impôt est une contribution pécuniaire sans contrepartie directe :** La contrepartie

²⁴hervé kruger, les principes généraux de la fiscalité, ellips edition marketing S.A, 2000 32, rue bargue 75740 paris cedex p 5

²⁵E. DISLE, J. SARAF, J. ROSSIGNOL et N. GONTHIER-BESACIER, Droit fiscal manuel et application, Editions DUNOD, Paris, 2015, p 02.

n'est pas immédiate ; elle est indirecte, elle exprime une solidarité des contribuables avec le reste de la population.

3 La procédure d'établissement d'un impôt

3.1 Champ d'application de l'impôt

Comme son nom l'indique, le champ d'application d'un impôt définit les personnes imposables, les opérations ou revenus concernés par l'imposition, mais également le champ territorial que couvre cette imposition.²⁶

3.2 L'assiette

L'assiette est la grandeur sur la quelle est calculé l'impôt sur la quelle il est assis : il s'agit par exemple du bénéfice imposable en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, du prix en ce qui concerne la TVA, de la valeur vénale en ce qui concerne les droits de succession ou l'impôt sur la fortune.²⁷

3.3 le fait générateur

Le fait générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires à l'exigibilité de l'impôt : la livraison d'un bien pour la TVA, le transfert de propriété juridique pour les droits d'enregistrement, ... etc.²⁸

3.4 La base imposable

Il s'agit de la somme sur laquelle s'appliquera le taux de l'impôt. En matière d'impôt sur les sociétés, le calcul de la base imposable obéit en principe aux mêmes règles que pour les bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

4 Classifications des impôts²⁹

Plusieurs classifications sont prévues par la doctrine fiscale ; ces ordonnancements nous avons retenu ce qui suit :

- Classification fondée sur la nature de l'impôt ;

²⁶ 2hervé kruger, les principes généraux de la fiscalité, ellips edition marketing S.A, 2000 32, rue bargue 75740 paris cedex p 13.

²⁷ Idem.

²⁸ Idem.

²⁹ mémoire *Étude de la structure fiscale des entreprises algériennes selon le nouveau système comptable et financier SCF* p19-22.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- Classification fondée sur l'étendue du champ d'application ;
- Classification fondée sur la condition d'établissement d'impôt ;
- Classification économique de l'impôt.

5 Classification fondée sur la nature de l'impôt

Il existe plusieurs distinctions :

5.1 Impôt direct et impôt indirecte

Afin d'éclairer ces concepts nous avons simplifié les définitions de ces deux impôts

- **Impôt direct** : c'est un impôt qui touche directement la propriété, la profession et le revenu.

Exemple : IRG, IBS, ISP...il prend en considérations le rôle du contribuable.

- **Impôt indirect** : c'est un impôt de consommation. *Exemple* : TVA, TIC ... sans prendre en considération le rôle du contribuable, c'est l'acte de consommer qui est le fait générateur de l'impôt.

5.2 L'impôt et la taxe

Il est nécessaire de saisir la différence entre un impôt et une taxe.

- **L'impôt** : est un prélèvement obligatoire non affecté à la couverture d'une dépense publique particulière. l'impôt n'a pas de contre partie directe ; payer un impôt ne veut pas dire que je profite directement de ce décaissement mais c'est un moyen de solidarité.

Exemple : IRG, IBS.

- **La taxe** : est un prélèvement effectué pour un service rendu (existence d'une contrepartie). *Exemple* : Taxe de ramassage d'ordure ménagère ; cependant cette explication n'est pas toujours fiable ; il en est ainsi de la TVA qui n'exige pas de contrepartie mais on peut dire que l'acte de consommer est le fait générateur qui peut constituer cette contrepartie. Vous n'êtes pas redevables de la TVA si vous n'exercez pas cet acte de consommation ou de dépense.

5.3 L'impôt et la taxe parafiscalité:

La taxe parafiscalité est une cotisation destinée à assurer le fonctionnement d'organismes publics qui fournissent des prestations en contre partie.

Exemple : TPF au profit de la chambre de commerce.³⁰

6 Classification fondée sur l'étendue du champ d'application :

6.1 Impôt réel et impôt personnel

- **impôt réel (objectif) :**

C'est un impôt établi exclusivement sur la valeur ou la quantité de matière imposable.

Exemple : La taxe sur la valeur ajoutée, taxe foncière, taxe sur l'activité professionnelle

- **Impôt personnel (subjectif) :**

L'impôt personnel tient compte de la situation personnelle du contribuable.

Exemple :

Impôt sur le revenu Globale qui tient compte du niveau du salaire perçu.

6.2 Impôt général et impôt spécial

- **Impôt général :** l'impôt général frappe l'ensemble des revenus du contribuable.

Exemple : IRG.

- **Impôt spécial :** l'impôt spécial frappe une seule catégorie de revenu. *Exemple :* TIC

7 Classification fondée sur les conditions d'établissement de l'impôt

7.1 Impôt de répartition et impôt de quotité

- **Impôt de répartition (système disparu) :**

C'est un impôt par lequel le législateur fixe le la montant global de L'impôt à recouvrer, ce montant sera reparti suivant des bases déterminées ; le partage s'effectue entre les contribuables au prorata de leur faculté.

- **Impôt de quotité ;**

Le taux d'impôt est ici fixé à l'avance par la loi ; le montant globale et la quote – part des contribuables ne sont pas connus à l'avance sauf en matière d'acompte provisionnel.

Exemple : IRG.

³⁰ HAMMADOU et TESSA, « fiscalité des entreprises », Edition pages bleues, Bouira, AVRIL 2011, page 14.

7.2 Impôt proportionnel et impôt progressif

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

- **Impôt progressif** : c'est un impôt dont le taux augmente au fur et à mesure qu'augmente la base imposable. *Exemple* : IRG.

A chaque seuil de revenu vous avez un barème spécifique qui prend en compte les différences capacités contribuable des agents économiques intervenant dans l'économie national.

8 Classification économique de l'impôt

Cette classification prend en compte les mesures économiques suivantes :

- **L'impôt sur le revenu :**

Le revenu est tiré d'une activité exercée à un titre habituel par le contribuable ; l'impôt sur le revenu est déterminé annuellement à la fin de l'exercice après déduction des charges d'exploitation.

Exemple : Impôt sur le revenu Global qui est payé sur les revenus ou les salaires des personnes physique.

- **Impôt sur le capital :**

Le capital peut être défini comme l'ensemble des biens possédés par les contribuables, acquis à la suite d'un effort d'épargne, succession ou donation. *Exemple* : ISP, plus-value de cession immobilière, impôt sur les mutations.

- **L'impôt sur la dépense (impôt sur la consommation) :**

L'impôt est ici supporté par le consommateur final (redevable réel) ; le commerçant quant à lui (redevable légal) ne fait que collecter l'impôt pour le compte du trésor.

Exemple : La TVA payée par le consommateur final ; elle est collectée par le commerçant qui versera le montant collecté aux services des impôts.

9 Le système fiscal applicable aux entreprises Algériennes

Dans un environnement aussi mouvant, l'entreprise doit être vigilante au niveau du suivi du paramètre fiscal afin de minimiser le risque fiscal qui pèse en permanence sur sa situation et qui pourrait menacer sa pérennité, voire même sa survie. Ainsi, la revue fiscale pourrait parfaitement contribuer à aider l'entreprise à maîtriser, à gérer et à évaluer sa situation fiscale.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Pour le système fiscal algérien, il est composé des impôts suivants :³¹

- les impôts sur les bénéfices – IBS.
- les impôts sur le revenu globale – IRG.
- les impôts sur la dépense : TVA, droits de douane, taxe intérieure de consommation,
- taxe sur les produits pétroliers.
- les impôts divers dont les principaux sont : la taxe sur l'activité professionnelle TAP, la taxe foncière (TF), la taxe d'assainissement (TA), l'impôt sur le patrimoine (IP) des personnes physiques.

9.1 Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS)

C'est un impôt direct annuel qui touche l'ensemble des bénéfices ou des revenus réalisés par la société

Il se caractérise par ce qui suit :

- C'est un impôt direct, qui s'applique aux personnes morales.
- Son assiette est liée aux bénéfices réalisés par la personne morale.
- L'entreprise est tenue de déclarer son bénéfice accompagné des documents comptable justificatifs ; il est déclaratif.
- C'est un impôt proportionnel et il est établi au niveau du siège social.
- L'IBS, alimente en totalité le budget de l'État.

a. Champ d'application ³²

- Sociétés de capitaux (SPA, SARL, Sociétés en commandite par actions, etc.) ;
- Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée ;
- Sociétés de personnes et sociétés en participation au sens du code de commerce ayant opté pour leur imposition à l'IBS ;
- Sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'IBS. La demande d'option doit être annexée à la déclaration prévue à l'article 151 du Code des Impôts directs et taxes assimilées. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société ;
- Etablissements et organismes publics à caractère industriel et commercial ;
- Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article 12 du CIDTA ;

³¹Rédha KHELASSI, précis d'audit fiscal de l'entreprise, Éditions BERTI, Alger, 2013, page7.

³² Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page12.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- Sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article 138 – 1 du CIDTA.

b. Sociétés exclues du champ d'application de l'IBS ³³:

- Les sociétés de personnes et les sociétés en participation n'ayant pas opté pour l'imposition à l'IBS.
- Les sociétés civiles qui ne sont pas constituées sous la forme de sociétés par actions (SPA).
- Les Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières (OPCVM).
- Le fonds de soutien à l'investissement pour l'emploi (FSIE).
- Les sociétés et coopératives soumises à l'impôt forfaitaire unique (art 11 LF2015)

c. Base imposable :

La base imposable est égale au bénéfice net résultant entre :

- Les produits réalisés par l'entreprise (Ventes, produits exceptionnels... etc.) ;
- Moins les charges engagées dans le cadre de l'exercice de l'activité (Frais généraux, frais financiers, amortissement, provisions, impôts et taxes professionnels... etc.).

d. Taux d'imposition³⁴

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

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

En cas de l'exercice concomitant de plusieurs activités, les personnes morales assujetties à l'IBS doivent tenir une comptabilité séparée pour ces activités, permettant de déterminer la quote-part des bénéfices pour chaque activité à laquelle le taux de l'IBS approprié doit être appliqué.

Le non-respect de la tenue d'une comptabilité séparée entraîne systématiquement l'application du taux de 26%.

³³ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page12.

³⁴ Op.cit. page13.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Les activités de production de biens s'entendent de celles qui consistent en l'extraction, la fabrication, le façonnage ou la transformation de produits à l'exclusion des activités de conditionnement ou de présentation commerciale en vue de la revente.

L'expression « activités de production » ne comprend pas également les activités minières et d'hydrocarbures.

Par activités de bâtiment et des travaux publics et hydrauliques éligibles au taux de 23%, il y a lieu d'entendre les activités immatriculées en tant que telles au registre de commerce et donnent lieu au paiement des cotisations sociales spécifiques au secteur.

Taux des retenues à la source de l'IBS³⁵ :

Revenus des créances, dépôts et cautionnement	10 % (crédit)
Revenus provenant des bons de caisses anonymes	50 % (libératoire)
Revenus perçus dans le cadre d'un contrat de management	20 % (libératoire)
Revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie réalisés dans le cadre de marchés de prestations de services	24 %
Les sommes payées en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie	24 %
Les produits versés à des inventeurs situés à l'étranger au titre, soit de la concession de licence de l'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabrique, procédé ou formule de fabrication	24 %
Revenus des entreprises étrangères de transport maritime lorsque leurs pays imposent les entreprises algériennes de transport maritime. la règle de réciprocité s'applique lorsque lesdits pays appliquent un taux supérieur ou inférieur ;	10 %
Bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal	15 %
Les plus-values de cession d'actions ou de parts sociales	20 %

³⁵ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page14.

réalisées par des personnes morales non résidentes.	
---	--

e. Les exonérations permanentes accordées en matière d'IBS³⁶ :

1. Le secteur agricole :

Les caisses de mutualité agricole au titre des opérations de banques et d'assurances Réalisées exclusivement avec leurs sociétaires.-Les coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat ainsi que leurs unions, bénéficiant d'un agrément délivré par les services habilités, sauf pour les opérations réalisées avec des usagers non sociétaires.

- Revenus issus des activités portant sur le lait cru, destiné à la consommation en l'état.
- Les sociétés coopératives de production, transformation, conservation et ventes de produits agricoles et leurs unions agréées, sauf pour les opérations suivantes:
- Ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de leur établissement principal.
- Opérations de transformation portant sur les produits ou sous-produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou pouvant être utilisés à titre de matière première de l'agriculture ou de l'industrie.
- opérations effectuées avec des usagers non sociétaires que les coopératives ont été autorisées ou astreintes à accepter.
- opérations effectuées par les coopératives de céréales et leurs unions avec l'Office Algérien Interprofessionnel des Céréales (OAIC) relativement à l'achat, la vente, la transformation ou le transport de céréales; il en est de même pour les opérations effectuées par les coopératives de céréales avec d'autres coopératives de céréales dans le cadre de programmes élaborés par l'office ou avec son autorisation.

2. Le secteur social :

- Les coopératives de consommation des entreprises et organismes publics.
- Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées, ainsi que les structures qui en dépendent.

3. Les opérations génératrices de devises :

Bénéficient d'une exonération permanente, les opérations d'exportation de biens et celles portant sur les services, génératrices de devises.

L'exonération est octroyée au prorata du chiffre d'affaires réalisé en devises.

³⁶ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page15.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la présentation, par l'intéressé, aux services fiscaux compétents, d'un document attestant du versement de ces recettes auprès d'une banque domiciliée en Algérie.

Ne peuvent bénéficier de ces dispositions, les transports terrestres, maritimes, aériens, les réassurances, les banques, ainsi que les opérateurs de téléphonie mobile, les titulaires d'autorisation d'établissement et d'exploitation de service de transfert de la voix sur IP (internet) et les entreprises intervenant en amont ou en aval dans le domaine minier par rapport aux opérations d'exportation des produits miniers en l'état brut ou après transformation.

4. le secteur culturel

Le montant des recettes réalisées par les troupes et les organismes exerçant une activité théâtrale

5. les sociétés de groupe

Les dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participation dans le capital d'autres sociétés du même groupe.

6. les ouvrages de défense

Les activités portant sur les moyens majeurs et les ouvrages de défense sont exemptées de l'IBS (art 48 LF2010).

- Les exonérations temporaires accordées en matière d'IBS :

1. Les investissements régis par le dispositif ANDI³⁷ : (art 74 lf 2015)

-Les investissements régis par le régime général énoncé aux termes de l'ordonnance 06-08 du 15 juillet 2006 modifiant et complétant l'ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement, bénéficient au titre de la phase d'exploitation de l'exonération de l'IBS, pour une période de trois (03) ans après constat de l'entrée en activité établi par les services fiscaux à la diligence de l'investisseur pour les investissements créant jusqu'à cent (100) emplois. Cette période est portée à cinq (05) ans pour les investissements créant plus de 100 emplois au démarrage de l'activité.

³⁷ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page16,17,18.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Ces dispositions s'appliquent également aux investissements déclarés auprès de l'ANDI à compter du 26 juillet 2009.

- Les investissements implantés dans les localités éligibles au Fonds Spécial du Sud et des Hauts Plateaux de la condition de création d'emplois sont dispensés de la condition de création d'emplois.
- Les investissements dans les filières stratégiques dont la liste est fixée par le conseil national de l'investissement, bénéficient de l'exonération de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) pendant une durée de cinq ans sans condition de création d'emploi.
- Les investissements régis par le régime dérogatoire énoncé aux termes de l'ordonnance 06-08 du 15 juillet 2006 modifiant et complétant l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement, bénéficient au titre de la phase d'exploitation de l'exonération de l'IBS, pour une période de dix (10) ans, après constat de l'entrée en activité établi par les services fiscaux à la diligence de l'investisseur.
- Les investissements réalisés dans certaines activités relevant des filières industrielles énumérées ci-dessous, bénéficient d'une exonération temporaire pour une période de cinq (05) ans, de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

Les filières industrielles ouvrant droit au bénéfice des dispositions précédentes sont :

- sidérurgie et métallurgiques ;
- liants hydrauliques ;
- électriques et électroménagers ;
- chimie industrielle ;
- mécanique et automobile ;
- pharmaceutiques ;
- aéronautique ;
- construction et réparation navales ;
- technologies avancées ;

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

-industrie agroalimentaire ;

-textiles et habillement,

-cuirs et produits dérivés ;

-bois et industrie du meuble. Les activités liées à ces filières sont définies par le Conseil National de l'Investissement.(art 75 LF 2015)

2. Les activités éligibles aux dispositifs d'aide à l'emploi³⁸ : ANSEJ, CNAC et ANGEM

- Les activités créées par les jeunes promoteurs d'investissement dans le cadre des dispositifs ANSEJ, CNAC et ANGEM, bénéficient d'une exonération totale de l'impôt sur les bénéfices de sociétés pendant une période de trois (03) années à compter de la date de mise en exploitation.
- Si ces activités sont exercées dans une zone à promouvoir la période d'exonération est portée à six (06) années à compter de la date de mise en exploitation.
- Cette période est prorogée de deux (02) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (03) employés à durée indéterminée.
- Le non-respect des engagements liés au nombre d'emplois créés entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.
- Si les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements, éligibles à l'aide du « Fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou de la « caisse nationale d'assurance chômage » ou du « Fonds national de soutien au microcrédit », sont implantées dans une zone bénéficiant de l'aide du « Fonds spécial de développement des régions du Sud », la période de l'exonération est portée à dix (10) années à compter de la mise en exploitation.

3. Marché boursier³⁹ :

- Exonération des produits et les plus-values de cession des actions et titres assimilés réalisés dans le cadre d'une opération d'introduction à la bourse
- Exonération des produits et plus values de cession des actions et titres assimilés cotés en bourse ainsi que les produits et les plus values de cession des actions ou parts

³⁸ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page18.

³⁹ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page18, 19.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

d'organismes de placement collectifs en valeurs mobilières pour une période de cinq (05) ans, à compter du 1er janvier 2013.(art 73 LF 2015)

Cette exonération est accordée également aux produits et plus de cession des obligations, titres assimilés et obligations assimilées du trésor cotés en bourse ou négocié sur un marché organisé.

4. Secteur touristique⁴⁰ :

- Les entreprises touristiques créées par les promoteurs nationaux ou étrangers, bénéficient d'une exonération de dix (10) ans, à l'exception des agences de tourisme, de voyages, ainsi que les sociétés d'économie mixte exerçant dans le secteur du tourisme.
- les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers, bénéficient d'une exonération pendant une période de trois (03) années à compter du début d'exercice de l'activité, sur la part du chiffre d'affaires réalisé en devises.

5. Les sociétés de capital à risque⁴¹ :

- Les sociétés de capital à risque bénéficient de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices des sociétés pour une période de cinq (05) années, à compter du début de leur activité.

6. Clubs professionnels de football⁴² :

- Exonération des bénéfices réalisés par les clubs professionnels de football constitués en sociétés par actions, à compter du 1er janvier 2015 et jusqu'au 31 décembre 2020 ;
- Les produits et les plus-values de cession des actions des clubs professionnels de football constitués en sociétés Sont exemptés de l'IBS, à compter de la date de publication de cette loi au Journal officiel et jusqu'au 31 décembre 2020.

a. La base imposable :

Le bénéfice net résultant entre :

- Les produits réalisés par l'entreprise (ventes, produits exceptionnels...etc.).
- Moins les charges engagées dans le cadre de l'exercice de l'activité (frais généraux, frais financiers, amortissement, provisions, impôts et taxe professionnelsetc.).

⁴⁰ Op.cit.

⁴¹ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page19

⁴² Op.cit.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- L'IBS est exigible et établi pour l'ensemble des revenus réalisés au siège social de la société.⁴³ Ce qui explique l'importance de réunir les conditions nécessaires à la création ou à la localisation des opérateurs économiques.⁴⁴

b. Les sociétés obligatoirement soumis à l'IBS :

Ils sont soumis à l'IBS, toutes les personnes morales suivantes:⁴⁵

- Société des capitaux (SARL, SPA, Société en commandité par action, etc.)
- Société de personnes et sociétés en participation au sens du code de commerce ayant opté pour leur imposition à L'IBS.
- Établissement et organisme publics à caractères industriel et commercial ;
- Sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article 138-1 du CIDTA ;
- Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée ;
- Sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices des sociétés. La demande d'option doit être annexée à la déclaration prévue à l'article 151 du code des impôts directs et taxes assimilées. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société ;

c. Exonérations de l'IBS :

Le code des impôts directs a accordé des exonérations à certaines sociétés ou activités suivants:⁴⁶

- **Exonérations permanentes :** sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés:
 - Les caisses de mutualité agricole (opérations réalisées avec les agriculteurs et les éleveurs).
 - Les coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat.
 - Les coopératives de consommation des entreprises et organismes publics.
 - Les sociétés réalisant des logements sociaux, des logements ruraux et des logements sociaux participatifs.⁴⁷

⁴³Art.149 du CIDTA.

⁴⁴HAMMADOU et TESSA, « fiscalité des entreprises », Edition pages bleues, Bouira, AVRIL 2011, page 80.

⁴⁵ Art.136 du code des impôts directe et taxe assimilés. CIDTA.

⁴⁶Art.138 du CIDTA, in, « fiscalité des entreprises », Edition pages bleues, Bouira, AVRIL 2011, page 77.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- Les exportations de biens et services à l'exception des transports terrestres, maritimes, aériens, les réassurances et les banques.
- Activité portant sur les moyens majeurs et ouvrages de défense.⁴⁸
- Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent.
- Les recettes réalisées par les troupes théâtrales.
- Les sociétés coopératives de production, transformation, conservation, et ventes de produits agricoles et leurs unions agréées.
- Les revenus issus des activités portant sur le lait cru destinés à la consommation en l'état.⁴⁹
- **Exonérations temporaires :** les entreprises bénéficient de ce type d'exonérations lui permettant de relancer leurs activités en déclin et les incitées au développement.
- **Exonération de cinq (05) ans :**
 - Les sociétés de capital-risque.⁵⁰
 - Le produit des actions et obligations cotées en bourse et exonéré de l'IBS⁵¹ afin d'inciter l'intégration de la bourse qui souffre de manque d'acteurs porteurs d'action et d'obligations.
- **Exonération de dix (10) ans :** bénéficiant de cette exonération, toutes les entreprises touristiques créées par les promoteurs nationaux ou étrangers ainsi que les sociétés d'économie mixte exerçant dans le secteur du tourisme.
- **Exonération de trois (03) ans :**
 - Sociétés créées par les jeunes promoteurs d'investissements éligibles au dispositif de l'ANSEJ. Cette durée d'exonérations est portée à six (06) ans lorsque l'activité est déployée dans une zone à promouvoir telles que définies par l'arrêté interministériel du 09/10/1991.
 - Dans cette période d'exonération est prorogée de 2 ans lorsque les promoteurs s'engagent à recruter au moins trois (03) employés. Par CIDTA.
 - Les sociétés créées par les promoteurs éligibles au dispositif de la CNAC.⁵²

⁴⁷Art 44 de la loi de finance 1998.

⁴⁸Art.28 de la loi de finance 2010.

⁴⁹Art.10 de la loi de finance 2011 complétant l'article 138/2 du CIDTA. In, « fiscalité des entreprises », Edition pages bleues, Bouira, AVRIL 2011, page 77

⁵⁰Art.10 LF 2005 complétant l'article 138 ter du CIDTA.

⁵¹Art.63 LF 2003 modifié par l'article 46 LF 2009.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- Les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers sur la part de chiffre d'affaire réalisé en devises.⁵³

Les sociétés ayant bénéficiées des exonérations doivent réinvestir les bénéfices réalisés dans le délai de quatre (04) ans,⁵⁴ dans le cas où les conditions d'exonérations ne sont pas réunies, les droits non acquittés sont immédiatement exigibles (loi de finance 2009).

d. Paiement de l'IBS :

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

1. Système des paiements spontanés (acomptes provisionnels) :

- ce mode constitue l'outil principal de paiement de l'IBS. Selon ce système l'IBS doit être calculé par le contribuable lui-même et versé spontanément à la caisse du receveur des impôts sans émission préalable d'un rôle par les services des impôts ;
- Le système des paiements spontanés comporte trois(03) acomptes provisionnels qui doivent être versés au cours de l'exercice lui-même et un solde de liquidation à verser après la clôture de l'exercice.

Les acomptes sont versés dans les délais suivants :

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

2. Système des retenues à la source :

ce système concerne un certain nombre de revenus relevant de l'IBS, à avoir

- Les revenus réalisés par des entreprises étrangers ;
- Les revenus de capitaux mobiliers ;
- Les locations pour la célébration de fêtes ou l'organisation de rencontres, séminaires, meetings, de salles ou aires ainsi que l'organisation de fêtes foraines.

⁵²Art.54 LF 2005.

⁵³Art.10 LF 2011 modifiant l'article 138/4.

⁵⁴ 23HAMMADOU et TESSA, « fiscalité des entreprises », Edition pages bleues, Bouira, AVRIL 2011, page 79.

9.2 Impôt sur le revenu global (IRG) :

A. Définition de l'impôt sur le revenu global

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

B. Caractéristiques de l'IRG :

Ce système d'imposition se caractérise par ce qui suit :

- L'IRG, est un impôt direct : payé par le contribuable aux services fiscaux.
- Il frappe le revenu des personnes physiques : il est établi au lieu du domicile du contribuable, il concerne les revenus réalisés par le contribuable qui est tenu de s'acquitter de son impôt envers le trésor public afin de se solidariser avec ses concitoyens.
- L'IRG est un impôt global, il regroupe 6 revenus qui peut être réalisés par le contribuable, c'est-à-dire : $\text{revenus global} = r_1 + r_2 + \dots + r_6$.
- C'est un impôt annuel : il est imposé annuellement, chaque fin d'année le revenu est déclaré et l'impôt devient exigible par l'émission d'un rôle l'année suivante.
- L'IRG est un impôt progressif, il prend l'importance avec la consistance des revenus réalisés.
- L'IRG est un impôt déclaratif : par le contribuable avec des preuves comptables conforme au nouveau système comptable et financier(SCF), ou par une retenue à la source quand il s'agit d'un employé.

C. Champ d'application⁵⁵

1. Personnes imposables

- personnes physiques.
- membres de sociétés de personnes.
- associés de sociétés civiles professionnelles.
- membres de sociétés en participation indéfiniment et solidairement responsable.
- membres de sociétés civiles soumises au même régime que les sociétés en nom collectif.

⁵⁵ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page1, 2.

2. Revenus imposables

- Bénéfices industriels et commerciaux
- revenus agricoles
- revenus locatifs
- revenus des capitaux mobiliers
- traitements et salaires
- plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis

A. Base imposable⁵⁶

La base à l'impôt sur le revenu est déterminée en totalisant les bénéfices ou revenus nets catégoriels, à l'exclusion de ceux relevant d'une imposition au taux libératoire, et des charges déductibles suivantes :

- intérêts des emprunts et des dettes contractées à titre professionnel ainsi que ceux contractés au titre de l'acquisition ou la construction de logement ;
- pensions alimentaires ;
- cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances sociales souscrites à titre personnel ;
- police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur.

Remarque : Abattements

- Les époux qui optent pour une imposition commune bénéficient d'un abattement de 10% applicable à leur revenu global imposable.
- Les personnes qui souscrivent volontairement un contrat d'assurance de personnes (individuel ou collectif), d'une durée minimale de huit (08) ans, bénéficient au titre de l'IRG d'un abattement égal à 2 % du montant de la prime nette versée dans la limite de 20.000DA.

⁵⁶ Op.cit.

B. Taux d'imposition

- **Les exonérations dans la catégorie des Bénéfices professionnels :**

- 1. Bénéficiaire d'une exonération Permanente:⁵⁷**

- Les personnes dont le revenu net global annuel est inférieur ou égal au seuil d'imposition prévu au barème de l'impôt sur le revenu global;
- Les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent;
- Les troupes exerçant une activité théâtrale, au titre des recettes réalisées;
- les revenus issus des activités portant sur le lait cru destiné à la consommation en l'état ;
- Les sommes perçues, sous forme d'honoraires, cachets de droits d'auteur et d'inventeurs au titre des œuvres littéraires scientifiques, artistiques ou cinématographique, par les artistes, auteurs compositeurs et inventeurs.

- 2. Bénéficiaire d'une exonération pour une période de dix (10) ans⁵⁸**

Les artisans traditionnels ainsi que ceux exerçant une activité d'artisanat d'art.

- 3. Bénéficiaire d'une exonération pour une période de trois (03) ans⁵⁹**

- Les activités créées par les jeunes promoteurs d'investissement dans le cadre des dispositifs ANSEJ, CNAC et ANGEM et ce à compter de la date de leur mise en exploitation. Lorsque ces activités sont exercées dans une zone à promouvoir, la période d'exonération est portée à six (06) ans.
- Cette période est prorogée de deux (02) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (03) employés à durée indéterminée.

Le non-respect des engagements liés au nombre d'emplois créés entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés.

Lorsque les activités exercées par les jeunes promoteurs d'investissements, éligibles laide du « Fonds national de soutien l'emploi des jeunes » ou de la « Caisse nationale d'assurance chômage » ou du « Fonds national de soutien au microcrédit », sont implantées

⁵⁷ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page2.

⁵⁸ Op.cit.

⁵⁹ Op.cit.

dans une zone bénéficiant de laide du « Fonds spécial de développement des régions du Sud », la période de l'exonération de l'impôt sur le revenu global est portée dix (10) années compter de la mise en exploitation.

- **Les exonérations dans la catégorie des revenus agricoles⁶⁰ :**

- 1. Exonération permanente:**

Bénéficient d'une exonération permanente de l'IRG:

- Les revenus issus des cultures de céréales, de légumes secs et de dattes;
- les revenus issus des activités portant sur le lait cru destiné à la consommation en l'état.

- 2. Exonération temporaire:**

- **Bénéficient d'une exonération de l'IRG pendant une durée de 10 ans:**

- Les revenus tirés des activités agricoles et d'élevages exercés dans les terres nouvellement mises en valeur et ce, à compter de la date d'utilisation des dites terres;
- Les revenus tirés des activités agricoles et d'élevage exercées dans les zones de montagne et ce, à compter de la date du début de l'activité

Il y a lieu de préciser, que Les détournements avérés des avantages fiscaux accordés aux agriculteurs aux fins d'exploitation d'activités autres que celles pour lesquelles les avantages ont été accordés, entraînent le rappel du paiement des impôts et taxes qui auraient dus être acquittés majorés par des pénalités de 100% (art. 25 de la LFC 2009).

- **Les exonérations dans la catégorie des capitaux mobiliers :**

- les bénéfices distribués aux personnes morales résidentes sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS);
- Les produits des actions et titres assimilés cotés en bourse ou des obligations et titres assimilés d'une maturité égale ou supérieure à cinq (05) ans cotés en bourse ou négociés sur un marché organisé, ainsi que ceux des actions ou parts d'organismes de placements collectifs en valeurs mobilières, sont exonérés de l'impôt sur le revenu global (IRG) ou de l'impôt sur les bénéfices de sociétés (IBS) pour une période de cinq (05) ans, à compter du 1er janvier 2014.
- Sont également exonérés de l'IRG ou de l'IBS pour une période de cinq (05) ans à compter du 1er janvier 2014, les produits et les plus-values de cession des obligations

⁶⁰ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page3.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

et titres assimilés du trésor ou en bourse ou négociés sur un marché organisé d'une échéance minimale de cinq (05) ans émis au cours d'une période de cinq (05) ans à compter du 1er janvier 2014. les opérations portant sur des valeurs mobilières cotées en bourse ou négociées sur un marché organisé sont exonérées des droits d'enregistrement, pour une période de cinq (05) ans, à compter du 1er janvier 2014.

- Les obligations d'une maturité de trois (03) ans entrant dans le cadre des emprunts nationaux émis par le Trésor public sont exonérés de l'IBS et de l'IRG pour une période de cinq (5) ans.
- les plus-values de cession des actions et parts sociales des clubs professionnels de football constitués en sociétés sont exonérés de l'impôt sur le revenu global (IRG) ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), ainsi que des droits d'enregistrements, à compter de la date de promulgation de la loi de finances pour 2010 et jusqu'au 31 décembre 2015,
- Les produits des actions du Fonds de Soutien à l'Investissement pour l'Emploi bénéficient d'une exonération de cinq (05) années en matière d'IRG et ce, à compter du 1er janvier 2005.
- les produits et plus-values de cession des obligations, titres assimilés et obligations assimilées du trésor cotés en bourse ou négociés sur un marché organisé, d'une échéance minimale de cinq (05) ans, émis au cours d'une période de cinq (05) ans, à compter du 1er janvier 2013, sont exonérés de l'impôt sur le revenu global (IRG) ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).
- les opérations portant sur les obligations, titres assimilés et obligations assimilées du trésor cotés en bourse ou négociés sur un marché organisé, sont exemptées des droits d'enregistrement et ce pour une période de cinq (05) ans, à compter du 1^{er} janvier 2013.

C. Taux d'imposition de l'IRG⁶¹ :

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

Tableau n°01 : présentation des taux d'imposition de l'IRG

Fraction du revenu imposable	Taux d'imposition
------------------------------	-------------------

⁶¹ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019, page 4

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

En Dinard	
N'excédant pas 120.000 DA	0%
De 120.001 DA à 360.000 DA	20%
De 360.001 DA à 1.440.000 DA	30%
Supérieure à 1.440.000 DA	30%

Source : Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019. Page 5.

D. Taux des retenues à la source⁶²

Activités non commerciales:

- Les revenus versés par des débiteurs établis en Algérie à des bénéficiaires ayant leur domicile fiscal hors d'Algérie : **24 %** (libératoire) en ce qui concerne les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en Algérie dans l'exercice des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une catégorie de bénéfices ou de revenus ;
- Les produits de droits d'auteurs perçus par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires ;
- Les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication, et perçus par des inventeurs ou au titre de droits d'auteur ainsi que tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- Les sommes perçues en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie. Cette retenue couvre la taxe sur l'activité professionnelle et la taxe sur la valeur ajoutée ;
- Les sommes versées sous forme de cachets ou droits d'auteur aux artistes ayant leur domicile fiscal hors d'Algérie sont soumises à l'IRG au taux de **15%** libératoire d'impôt.

Revenus des capitaux mobiliers :

⁶²Op.cit, page 4, 5.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- les revenus distribués aux personnes physiques résidentes sont soumis à une retenue à la source libératoire de **15%** ;
- les produits de bons de caisse anonyme sont soumis à une retenue à la source au taux de **50%**. Cette retenue revêt un caractère libératoire.
- les revenus des créances, dépôts et cautionnements sont soumis à une retenue à la source au taux de **10%** ;
- les intérêts produits par les sommes inscrites sur les livrets d'épargne ou les comptes d'épargne des particuliers :
 - **1%** libératoire de l'IRG pour la fraction des intérêts inférieure ou égale à 50.000DA.
 - **10%** pour la fraction du revenu supérieure à 50.000 DA.
- les bénéfices répartis entre les personnes physiques et les personnes morales non résidentes en Algérie sont soumis à une retenue à la source au taux de **15 %** libératoire d'impôt.
- ❖ les produits provenant des actions du fonds de soutien à l'investissement pour l'emploi sont soumis à une retenue à la source au taux de :
 - **1 %** libératoire pour la fraction des produits qui n'excède pas 50.000DA.
 - **10 %** non libératoire au delà de 50.000 DA.
- ❖ les plus values de cession d'actions ou de parts sociales réalisées par les personnes physiques résidentes sont soumises à une imposition fixées au taux de **15%** libératoire. Toutefois, ces plus values sont exonérées de l'impôt lorsque le montant est réinvesti.

Par réinvestissement, il faut entendre la souscription des sommes équivalentes aux plus values générées par la cession d'actions ou de parts sociales, au capital d'une ou plusieurs entreprises et se traduisant par l'acquisition d'actions ou de parts sociales.

- ❖ les plus-values de cession d'actions ou de parts sociales réalisées par des personnes physiques non résidentes sont soumises à une imposition fixée au taux de **20%** libératoire de l'impôt avec application de la procédure du dépôt à la vue et entre les mains du notaire de la moitié (1/2) du montant de la cession.

Traitements et salaires :

- ❖ les traitements et salaires versés par les employeurs sont soumis au barème IRG mensualisé;

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- ❖ les primes de rendement, gratification ou autres, ainsi que les rappels y afférents, d'une périodicité autre que mensuelle servies par les employeurs : **10%** sans application d'abattement.
- ❖ les sommes versées à des personnes exerçant, en sus de leur activité principale de salarié, une activité d'enseignement, de recherche, de surveillance ou d'assistantat à titre vacataire, ainsi que les rémunérations provenant de toutes activités occasionnelles à caractère intellectuel : 10% sans application d'abattement. Cette retenue est libératoire de l'IRG, sauf dans le cas de rémunérations provenant des activités occasionnelles à caractère intellectuel lorsque leur montant annuel excède 2.000.000DA.
- ❖ les salaires des personnels techniques et d'encadrement de nationalité étrangère employés par les entreprises étrangères en Algérie : barème IRG mensualisé

Revenus locatifs :

Les revenus provenant de la location à titre civil de biens immeubles à usage d'habitation sont soumis à l'impôt sur le revenu global au taux de :

- **7%** libératoire d'impôt, calculé sur le montant des loyers bruts, pour les revenus provenant de la location des habitations à usage collectif ;
- **10%** libératoire d'impôt, calculé sur le montant des loyers bruts, pour les revenus provenant de la location des habitations à usage individuel ;
- **15%** libératoire d'impôt, calculé sur le montant des loyers bruts, pour les revenus provenant de la location de locaux à usage commercial ou professionnel. Ce taux est également applicable aux contrats conclus avec des sociétés.
- les revenus issus de la location de salles des fêtes, fêtes foraines et de cirques sont soumis à un versement spontané au titre de l'IRG au taux de **15 %** libératoire. Le versement spontané est acquitté par les bénéficiaires des revenus auprès du Receveur des Impôts dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit celui durant lequel les sommes ont été encaissées.

Les plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis :

5%, libératoire d'impôt

Païement de l'impôt sur le revenu global (IRG) :

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Il existe deux(02) modalités du paiement de l'impôt sur Le revenu global :

- Le régime des acomptes provisionnels ;
- Le système des retenues à la source,

Le régime des acomptes provisionnels : Lorsque le montant de l'impôt dû au titre de l'exercice précédent excède 1500 DA, vous devez procéder au versement des acomptes provisionnels.

Quels sont les délais de versement des acomptes provisionnels ?

Le versement des acomptes provisionnels s'effectue dans les délais ci-après :

- Premier acompte : du 20 février au 20 mars ;
- Deuxième acompte : du 20 mai au 20 juin.

Le solde de liquidation est exigible le premier jour du troisième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

Quel est le montant de chaque acompte?

Le montant de chaque acompte est égal à 30% des cotisations mises à votre charge dans les rôles concernant la dernière année au cours de laquelle vous avez été imposé.

Le système des retenues à la source :

Quels sont les revenus soumis à la retenue à la source?

Les revenus relevant de l'IRG soumis à une retenue à la source concernant les catégories ci après:

- **Les traitements et salaires versés par les employeurs ;**
- **les activités non-commerciales :**

Revenus versés par des débiteurs établis en Algérie à des bénéficiaires ayant leur domicile fiscal hors d'Algérie. Sommes versées à des entreprises étrangères individuelles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie en rémunération de prestations de services.

- **Revenus des capitaux mobiliers :**
 - Revenus des valeurs mobilières ;
 - Revenus des créances, dépôts et cautionnements ;
 - Produits des bons de caisse anonymes ;
 - Produits des actions du FSIE.

Revenus locatifs de biens immeubles à usage d'habitation.

Qui est soumis à l'obligation de la retenue à la source?

D'une manière générale : c'est le débiteur qui est soumis à l'obligation de la retenue à la source, c'est-à-dire celui qui est tenu de distribuer les sommes revenant au bénéficiaire.

Quel est le délai de versement de la retenue?

Les retenues afférentes aux paiements pendant un mois déterminé doivent être versées dans les vingt (20) premiers jours du mois suivant, à la caisse du receveur des impôts dont relève le débiteur, à l'aide de l'imprimé de déclaration (série G N°50) fourni par l'administration.

Cas particulier :

Les locations de salles des fêtes, des fêtes foraines et de cirques : 15%, libératoire de l'impôt. Cet acompte est acquitté par les bénéficiaires des revenus auprès du receveur des impôts territorialement compétent jusqu'au vingt (20) du mois qui suit celui durant lequel les sommes ont été encaissées.

Remarque: Versement des retenues en cas de décès :

En cas de décès de l'employeur ou du débirentier, l'impôt doit être versé dans les quinze (15) premiers jours du mois suivant le décès.⁶³

9.3 Impôts forfaitaire unique (IFU) :

A. Champ d'application :⁶⁴

- les personnes physiques ou morales, les sociétés et coopératives exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou de profession non commerciale dont le chiffre d'affaires n'excède pas 30.000.000 DA ;
- les promoteurs d'investissement exerçant des activités ou projets, éligibles à l'aide du « fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « fonds national de soutien au micro Crédit » ou de la « caisse nationale d'assurance-chômage».

⁶³Guide des contribuables 2016

⁶⁴ Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019. Page8

B. Base imposable :

C'est un impôt forfaitaire, c'est l'administration fiscale qui propose au contribuable un chiffre d'affaire qui peut être varié d'une année à l'autre suivant la période biennale.⁶⁵

C. Taux d'imposition

- 5%, pour les activités commerciales et artisanales.
- 12%, pour l'activité de prestation de services.

D. Répartition du produit de l'IFU :

Art. 282 septies. Le produit de l'impôt forfaitaire unique est réparti comme suit :

- budget de l'État : 49% ;
- chambres de commerce et d'industrie : 0,5% ;
- chambre nationale de l'artisanat et des métiers : 0,01 % ;
- chambres de l'artisanat et des métiers : 0,24 % ;
- communes : 40,25% ;
- wilayas : 5% ;
- fonds commun des collectivités locales (FCCL) : 5% ».

E. Exemptions et exonérations :⁶⁶

1. Bénéficiaire d'une exonération permanente:

- les artisans traditionnels ainsi que ceux exerçant une activité d'artisanat d'art, ayant souscrit à un cahier des charges dont les prescriptions sont fixées par décret exécutif n° 09-428 du 30 décembre 2009 portant détermination des prescriptions du cahier des charges à souscrire par les artisans traditionnels ainsi que par ceux exerçant une activité d'artisanat d'art, exemptés de l'impôt forfaitaire unique ;
- les entreprises relevant des associations de personnes handicapées agréées ainsi que les structures qui en dépendent ;
- les montants des recettes réalisées par les troupes théâtrales ;
- Toutefois, les contribuables concernés demeurent assujettis au paiement d'un minimum d'imposition de 10.000 DA.

⁶⁵Étude de la structure fiscale des entreprises algériennes selon le nouveau système comptable et financier SCF
Cas : EPE/ ELECTRO-INDUSTRIES/SPA, AZAZGA, T.O page46.

⁶⁶Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019. Page 9,10, 11.

2. Bénéficiaire d'une exonération temporaire :

- Exonération totale de l'IFU, pendant une période de trois (3) ans, à compter de la date de mise en exploitation au profit des promoteurs d'investissement exerçant des activités ou projet, éligibles à l'aide du « Fonds National de Soutien à l'Emploi des Jeunes » ou du « Fonds National de Soutien au Micro Crédit » ou de la « Caisse Nationale d'assurance Chômage ».

Lorsque ces activités sont implantées dans une zone à promouvoir dont la liste est fixée par voie réglementaire, la période de l'exonération est portée à six (6) années à compter de la mise en exploitation.

Cette période est prorogée de deux (2) années lorsque les promoteurs d'investissements s'engagent à recruter au moins trois (3) employés à durée indéterminée. Le non-respect des engagements liés au nombre d'emplois créés entraîne le retrait de l'agrément et le rappel des droits et taxes qui auraient dû être acquittés. Toutefois, ils demeurent assujettis au paiement d'un minimum d'imposition correspondant à 50% du montant de celui prévu à l'article 365 Bis du Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées.

- Les activités de petits commerces nouvellement installées dans des sites aménagés par les collectivités locales au titre des deux (02) premières années d'activité;
- Les activités de collecte de papier usagé et des déchets ménagers, ainsi que les autres déchets recyclables au titre des deux (02) premières années d'activité.

F. Taux d'imposition :

- 5%, pour les activités de production et de vente de biens ;
- 12%, pour les autres activités ;
- Retenue à la source de 5% au titre de l'IFU, libératoire d'impôt, pour les opérations commerciales effectuées via les plates formes numériques et la vente directe en réseau.

Les personnes physiques, quels que soient leurs statuts vis-à-vis des autres catégories de revenus, intervenant dans le cadre du circuit de distribution de biens et de services via des plates-formes numériques ou en recourant à la vente directe en réseau, sont soumises à une retenue à la source libératoire au taux de 5 % au titre de l'IFU, applicable sur le montant de la facture en toutes taxes comprises, à opérer, selon le cas, par les entreprises de production de biens et de services ou par les entreprises activant dans l'achat/revente.

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Les entreprises suscitées, doivent également opérer cette retenue à la source pour les personnes non encore immatriculées auprès de l'administration fiscale et réalisant des opérations de production de biens et de services ou les entreprises activant dans l'achat/revente.

Le reversement de cette retenue est opéré par les entreprises, au plus tard, le 20 du mois qui suit la facturation.

Les exonérations en matière d'IFU, prévues par la législation en vigueur, ne sont pas applicables à la catégorie de contribuables soumis à cette retenue.

G. La déclaration prévisionnelle du chiffre d'affaires :23

Les contribuables soumis au régime de l'impôt forfaitaire unique sont tenus de souscrire et de faire parvenir à l'inspecteur des impôts du lieu d'implantation de l'activité, entre le 1er et le 30 juin de chaque année, une déclaration prévisionnelle du chiffre d'affaires G n° 12.

H. Paiement de l'IFU :

Lors du dépôt de la déclaration prévisionnelle du chiffre d'affaires G n°12, les contribuables procèdent au paiement total de l'impôt forfaitaire unique correspondant au chiffre d'affaires prévisionnel déclaré.

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

Pour les 50% restant, leur paiement s'effectue en deux versements égaux :

- du 1er au 15 septembre;
- du 1er au 15 décembre.

Lorsque le délai de paiement expire un jour de congé légal, le paiement est reporté au premier jour ouvrable qui suit.

I. La déclaration complémentaire :

En cas de réalisation d'un chiffre d'affaires dépassant celui déclaré, au titre de l'année N, les contribuables concernés sont tenus de souscrire une déclaration complémentaire entre

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

le 20 janvier et le 15 février de l'année N+1, et de payer l'impôt y relatif, Dans le cas où le chiffre d'affaires réalisé excède le seuil de trente millions de dinars (30.000.000 ,00DA), la différence entre le chiffre d'affaires réalisé et celui déclaré est soumise à l'impôt forfaitaire unique (IFU) au taux correspondant. Les contribuables ayant réalisé un chiffre d'affaires excédant le seuil d'imposition à l'impôt forfaitaire unique (IFU) sont versés au régime du bénéfice réel.

J. Rectification des bases déclarées :

Lorsque l'administration fiscale est en possession d'éléments décelant des insuffisances de déclaration, elle peut rectifier les bases déclarées suivant la procédure prévue par l'article 19 du code des procédures fiscales. Les redressements opérés au titre de l'impôt forfaitaire unique (IFU) sont établis par voie de rôle avec application des sanctions fiscales pour insuffisance de déclaration prévues par l'article 193 du code des impôts directs et taxes assimilées. Cette rectification ne peut être opérée qu'après l'expiration du délai de souscription de la déclaration complémentaire »

9.4 Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

A. Champ d'application

B. Opérations Obligatoirement Imposables :

- Opérations relevant d'une activité industrielle, commerciale ou artisanal effectuées par un assujetti ;
- Opérations de banque et d'assurance ;
- Opérations réalisées dans l'exercice d'une profession libérale ;
- Opérations de vente portant sur les alcools spiritueux, les vins et autres boissons assimilées ;
- Les opérations relatives aux travaux immobiliers ;
- Les opérations de ventes faites dans les conditions de gros ;
- Les opérations de ventes faites par les grandes surfaces ainsi que les activités de commerce multiple, ainsi que le commerce de détail, à l'exclusion des opérations réalisées par des contribuables relevant du régime de l'IFU. Par commerce multiple il y a lieu d'entendre les commerces d'achat-revente réalisés dans les conditions de détail et qui réunissent les conditions suivantes:

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- Les articles mis en vente relevant d'au moins quatre catégories de commerces différents quelque soit le nombre d'articles mis en vente.
- Libre accès au service.
- Les opérations de location, les prestations de services, les travaux d'études et de recherches ;
- Les spectacles, jeux et divertissements de toute nature organisés par toute personne.
- Opérations imposables par option :
 - Affaires faites à l'exportation ;
 - Opérations réalisées à destination ;
 - des sociétés pétrolières ;
 - d'autres redevables de la taxe ;
 - à des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise.

A. Assujettis :

- Producteurs ;
- Grossistes ;
- Importateur ;
- Détaillants.

B. Opérations exonérées

1. Les opérations exonérées dans le régime intérieur

Les exonérations édictées, en matière de TVA, dans le régime intérieur sont :

- Les opérations de vente portant sur le pain, les farines panifiables utilisées à la fabrication de ce pain et les céréales utilisées à la fabrication de ces farines ainsi que celles portant sur les semoules;

Les opérations de vente portant sur les :

- Lait et crème de lait, non concentrés ou additionnés de sucre ou d'autres édulcorants (N° TDA 04-01) ;
- Lait et crème de lait, concentrés ou additionnés de sucre ou d'autres édulcorants, y compris les laits infantiles (N° 19-01 du TDA) ;
- Les opérations de vente portant sur les produits pharmaceutiques figurant dans la nomenclature nationale du médicament; Le fauteuil roulant et véhicules

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

similaires pour invalides mêmes avec moteur ou autres mécanismes de propulsion (position N° 87-13 du TDA), les motocycles et vélocipèdes avec moteur auxiliaire spécialement aménagés pour invalides (position N° 87-12-00-90 du TDA) ;

- Les biens et services ainsi que les travaux dont la liste est fixée par la réglementation relative aux activités de recherche et/ou d'exploitation, de transport par canalisation des hydrocarbures, de liquéfaction du gaz et de séparation des gaz de pétrole liquéfiés et destinés à être affectés et utilisés exclusivement pour les activités susvisées, ainsi que les biens, services et travaux destinés à la construction des infrastructures de raffinage acquises ou réalisées par l'entreprise SONATRACH et celles acquises ou réalisées pour son compte ainsi que les sociétés pétrolières associées et ses entrepreneurs sous-traitants ouvrant dans le secteur ;
- Nonobstant toute disposition législative contraire, les opérations réalisées par la Banque d'Algérie et liées directement à sa fonction d'émission de monnaie ainsi qu'à ses missions spécifiques. Ces opérations seront déterminées, en tant que de besoin, par voie réglementaire ;
- Les marchandises expédiés, à titre de dons, au Croissant rouge algérien et aux associations ou œuvres à caractère humanitaire, lorsqu'elles sont destinées à être distribuées gratuitement à des sinistrés, à des nécessiteux ou autres catégories de personnes dignes d'être secourues, ou utilisées à des fins humanitaires, ainsi que les dons adressés sous toutes les formes aux institutions publiques. Les modalités d'application de la présente mesure sont fixées par voie réglementaire ;
- Les manifestations sportives, culturelles ou artistiques et, d'une manière générale, tous les spectacles organisés dans le cadre des mouvements nationaux ou internationaux d'entraide. L'exemption de la TVA est octroyée par décision du directeur général des impôts. Sont aussi exonérés de la TVA ;
- Les cessions d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, de manuscrits du patrimoine national, au profit des musées, des bibliothèques publiques et des services manuscrits et d'archives ;
- Les équipements et des matériels sportifs produits en Algérie et acquis par les fédérations nationales des sports ;
- Les activités portant sur les moyens majeurs et les ouvrages de défense ;

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- Les équipements liés à la recherche-développement acquis sur le marché local ou importés, pour les investissements réalisés, par les entreprises du secteur industriel, dans le domaine de la recherche-développement lors de la création d'un département recherche développement.

Les modalités d'application du présent article sont définies par voie réglementaire.

- Les opérations d'acquisition de biens effectuées par les banques et les établissements financiers dans le cadre des crédits immobiliers à moyen et à long termes y compris celles rattachées au crédit bail immobilier ;

Exonérations temporaires non codifiées :

- Du 26 juillet 2009 jusqu'au 31 décembre 2018 les loyers versés dans le cadre des contrats de crédit bail portant sur les matériels agricoles produits en Algérie ;
- La liste des matériels et équipements agricoles est fixée par arrêté conjoint du ministre chargé des finances, du ministre chargé de l'agriculture et du ministre chargé de l'industrie (art 24 LFC 2009) ;

Du 1^{er} janvier 2010 jusqu'au 31 décembre 2014 :

- Les engrais azotés, phosphatés, phosphore - potassiques et les engrais complexes (NPK sulfate et NPL chloré) des positions tarifaires 31.02, 31.03, 31.04, 31.05 ainsi que les produits phytosanitaires relevant des sous - positions tarifaires 38.08.10.10 à 38.08.90.90 (insecticides).

anti-rongeurs, fongicides, herbicides, inhibiteurs de germination et régulateurs de croissance pour plantes, désinfectants et produits similaires, présentés dans des formes ou emballages de vente au détail ou à l'état de préparations ou sous forme d'articles tels que rubans, mèches et bougie soufrés et papier tue-mouches)(art 31 LF 2010)

-Du 29 aout 2010 jusqu'au 31 décembre 2020 :

- les frais et redevances liés aux services d'accès fixe à internet ;
- les frais liés à l'hébergement des serveurs web au niveau des centres de données implanté en Algérie et en DZ ;
- les frais liés à la conception et au développement de sites web ;
- les frais liés à la maintenance et à l'assistance ayant trait aux activités d'accès et d'hébergement de sites web en Algérie (art 32 LFC 2010).

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

Du 1^{er} janvier 2014 jusqu'au 31 décembre 2020 :

- les frais et redevances liés aux services d'accès fixe à internet, ainsi que les charges relatives à la location de la bande passante destinée exclusivement à la fourniture de ce service, par les fournisseurs de service internet ;
- les frais liés à l'hébergement des serveurs web au niveau des centres de données implanté en Algérie et en .DZ ;
- les frais liés à la conception et au développement de sites web ;
- les frais liés à la maintenance et à l'assistance ayant trait aux activités d'accès et d'hébergement de sites web en Algérie. (Art 31LF 2014) ;
- Pour une période de cinq (05) ans, les composants et matières premières importés ou acquis localement par les sous-traitants dans le cadre de leurs activités de production d'ensembles et de sous-ensembles destinés aux produits et équipements des industries mécaniques, électroniques et électriques. Les modalités d'application du présent article, ainsi que la liste des produits et équipements concernés seront précisées, en tant que de besoin, par un arrêté des Ministres en charge de l'Industrie et des Finances (art105 LF 2017).

2. Les opérations exonérées à l'importation

A l'importation les opérations exonérées concernent :

- Les produits dont la vente à l'intérieur est exonérée de la TVA;
- Les marchandises placées sous des régimes suspensifs des droits de douanes ci-après : entrepôt, admission temporaire, transit, transbordement, dépôt;
- Les marchandises faisant l'objet d'une admission exceptionnelle en franchise des droits de douanes dans les conditions prévues par le code de douanes;
- Les aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne ;
- Les articles et produits bruts ou fabriqués devant être utilisés à la construction, au gréement, à l'armement, à la réparation ou à la transformation des aéronefs, écoles d'aviation et centres d'entraînement agréés; Les radoubs, réparations et transformations de navires et aéronefs algérien à l'étranger;
- L'or à usage monétaire ainsi que la monnaie d'or;
- Les marchandises importées dans le cadre du troc;

Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal

- Les navires destinés aux compagnies nationales de navigation maritime figurant aux positions n°89-01, 89-02, 89-04, 89-05, 89-06, 89-07 et 89-08 du tarif douanier
- L'importation, les produits et les équipements destinés à la réalisation de la Grande mosquée d'Alger

3. Les opérations exonérées à l'exportation

Les opérations exonérées de la TVA à l'exportation sont :

Les affaires de ventes et de façon qui portent sur les marchandises exportées, cette exemption est accordée à condition que :

- le vendeur et/ou le façonnier inscrive les envois en comptabilité ou, à défaut, sur le livre prévu à l'article 72 du code des taxes sur le chiffre d'affaires par ordre de date, avec indication de la date d'inscription, du nombre, des marques et numéros de colis, de l'espèce, de la valeur et de la destination des objets ou marchandises;
- la date d'inscription en comptabilité ou au registre en tenant lieu, ainsi que les marques et numéros des colis, soient portés sur la pièce (titre de transport, bordereau, feuille de gros, etc....), qui accompagne l'envoi et soient consignés avec le nom de l'expéditeur sur la déclaration en douane par la personne chargée de présenter les objets ou marchandises pour l'exportation;
- Les affaires de ventes et de façon qui portent sur les marchandises d'origine nationale livrées aux magasins sous-douane légalement institués.

REMARQUE :

Sont exclues de l'exonération de la TVA et soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au même taux et dans les mêmes conditions que celles faites à l'intérieur du territoire national, les ventes effectuées à l'exportation par les antiquaires ou pour leur compte et portant sur les curiosités, antiquités, livres anciens, ameublements, objets de collection ainsi que les ventes portant sur les peintures, aquarelles, cartes postales, dessins, sculptures originales, gravures ou estampes, à l'exception des ventes portant sur des collections d'histoire naturelle, les peintures aquarelles, dessins, cartes postales, sculptures originales, gravures ou estampes émanant d'artistes vivants ou morts depuis moins de vingt ans.

Sont également exclues de l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée, les affaires de ventes portant sur les pierres gemmes, brutes ou taillées, les perles fines, la bijouterie, la

joaillerie, l'orfèvrerie et les autres ouvrages en métaux précieux à moins que la loi n'en dispose autrement.

C. Base imposable :⁶⁷

- Chiffre d'affaires imposable : prix de marchandises, travaux ou services, tous frais, droits et taxe inclus à l'exclusion de la TVA elle-même.

D. Taux d'imposition :⁶⁸

Taux réduit: 9%

Taux normal : 19%. Taxe Intérieure de Consommation (TIC)

9.5 Taxe sur l'activité professionnelle : TAP⁶⁹

A. Champ d'application

La taxe sur l'activité professionnelle (TAP) est due à raison du chiffre d'affaires réalisé en Algérie par les contribuables qui exercent une activité dont les profits relèvent de l'impôt sur le revenu global, dans la catégorie des bénéficiaires professionnels ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Toutefois, sont exclus du champ d'application de la taxe, les revenus des personnes physiques provenant de l'exploitation de personnes morales ou sociétés, elles-mêmes soumises, en vertu du présent article, à la taxe.

B. Base imposable

Pour les assujettis à la TVA : chiffre d'affaires hors TVA

Pour les non assujettis à la TVA : chiffre d'affaires TVA comprise.

Pour la détermination de la base imposable, il y a lieu de tenir compte des réfections de 30%, 50% et 75% prévues par la loi en faveur de certaines opérations.

⁶⁷Ministère des finances, mfdgi.gov.dz, PDF, Alger.2019. Page34.

⁶⁸ Op.cit.

⁶⁹ Op.cit. Page 15.

C. Taux d'imposition

Le taux de la taxe sur l'activité professionnelle est fixé à 2 %.

Le taux de la taxe est ramené à 1 %, sans bénéfice des réfections pour les activités de production de biens.

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

Toutefois, le taux de la TAP est porté à 3 % en ce qui concerne le chiffre d'affaires issu de l'activité de transport par canalisation des hydrocarbures.

Conclusion :

L'audit peut se résumer simplement comme étant une méthode de contrôle. Un audit permet de comparer ce qui existe avec ce qui est prévu. C'est une technique de travail précise, relativement contraignante mais aussi redoutablement efficace. Un auditeur est avant tout un spécialiste de cette méthode. Même s'il est compétant en comptabilité, droit, finance, marketing ou tout autre domaine, sa caractéristique essentielle est sa connaissance approfondie de la méthodologie de l'audit.

L'audit permet d'émettre une opinion sur un point précis. Il répond à la sincérité et la fiabilité des comptes de l'entreprise, ainsi qu'au bon fonctionnement du service après-vente.

Chapitre II

Chapitre II : La démarche et mission de l'audit fiscal

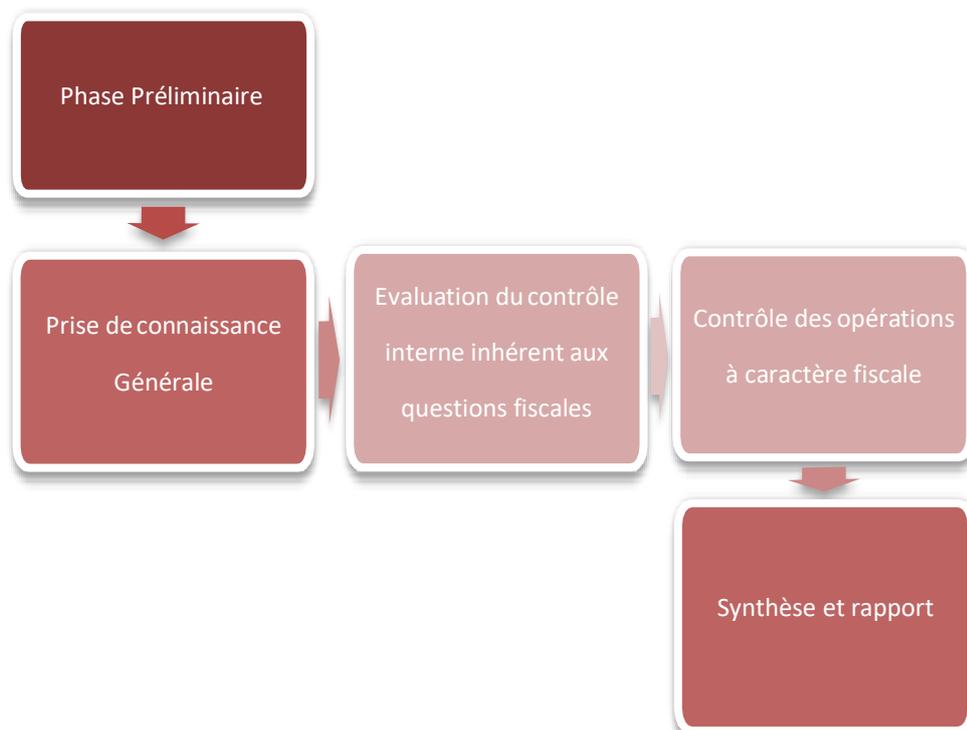
Le succès de la mission d'audit fiscal dépend essentiellement de la démarche adoptée par l'Auditeur pour arriver à son objectif, à savoir, se prononcer sur la régularité et éventuellement sur la performance fiscale de l'entreprise.

Dans un souci d'efficacité, l'auditeur fiscal doit, dans le cadre de son travail, adopter une démarche rationnelle qui lui permettrait d'atteindre son but le plus rapidement possible en engageant le minimum de moyens.

L'Auditeur fiscal serait appelé dans le cadre de sa mission à examiner la fiscalité sous tous ses aspects. Cette fiscalité obéit généralement aux règles de territorialité qui sont définies au niveau de chaque texte de loi. Les règles de territorialité sont dans la majorité des cas accompagnées de limitations lorsque l'entreprise entretient des relations d'affaires avec l'étranger.

Section 01 : démarche de l'audit fiscal

La démarche générale de l'auditeur fiscal pourrait se baser ainsi sur cinq étapes fondamentales qui sont représentées dans le schéma suivant :



Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

1 Phase Préliminaire

1.1 Objectifs de la phase préliminaire :

- Préalablement à l'acceptation de la mission, l'auditeur fiscal est amené à entreprendre un diagnostic dont l'objectif serait de savoir si la mission demandée par le client est possible, dans quels délais et à quel coût.
- Cette phase débouchera sur la préparation d'un contrat d'audit appelé communément lettre de mission qui devrait résumer les conclusions de l'auditeur, les modalités d'intervention et le budget proposé pour la réalisation de la mission.

1.2 La lettre de mission :

La lettre de mission permet de définir les obligations réciproques des parties afin de pouvoir s'y référer en cas de litige.

Des termes de la lettre de mission, il sera possible de définir avec précision l'objectif assigné à l'Auditeur, la périodicité des contrôles, les critères de contrôle, l'étendue des travaux à réaliser dans le temps (Exercices à contrôler) et également dans l'espace (Impôts, activités, entités juridiques).

Cependant, et compte tenu de la nature même des risques fiscaux, il est souhaitable de prévoir à l'avance une ouverture permettant de redéfinir l'étendue et les objectifs de mission lorsqu'il vérifie au cours des premières études que de nouveaux facteurs de risque font leur apparition.

Tableau 04 : présentation des obligations de l'auditeur fiscal et les obligations de l'entreprise.

Obligations de l'Auditeur fiscal :	Obligations de l'entreprise :
<ul style="list-style-type: none">• Obligation générale de diligence, c'est-à-dire mettre en œuvre tout son art, afin d'émettre son opinion sur les questions faisant l'objet du contrat d'audit fiscal.• Obligation portant sur la remise et le contenu du rapport d'Audit.	<ul style="list-style-type: none">• Obligation de faciliter le travail de l'Auditeur ou de s'assurer que l'entité auditée facilitera le travail de l'Auditeur au cas où le client n'est que prescripteur de la mission.• Obligation de rémunérer l'Auditeur.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Obligation de confidentialité. | |
|--|--|

2 Prise de connaissance Générale

L'audit dans toutes ses variétés, exige de la part de l'auditeur une excellente connaissance globale de l'entreprise qui lui permettra par la suite d'orienter ses travaux et réaliser ses recherches. Cependant, la prise de connaissance générale est d'intérêt particulier dans la mission d'audit fiscal et ce afin de dégager les spécificités de l'entité et de préparer par conséquent le dossier permanent composé par les différents dossiers.

2.1 Objectifs de la prise de connaissance générale :

La phase de prise de connaissance générale est une phase commune à toutes les missions d'Audit.

Elle a pour objectif de permettre à l'auditeur fiscal de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et de recueillir tous les éléments susceptibles de l'aider dans le cadre de l'orientation de ses travaux.

Elle permet de repérer les zones de risques fiscaux liés aux spécificités de l'entreprise auditée et également la découverte de nouvelles caractéristiques susceptibles de commander une approche différente ou de conduire à la redéfinition de l'objet même de la mission.

De même, la phase préliminaire, lorsqu'elle est bien menée, pourra réduire sensiblement la durée d'intervention de l'auditeur fiscal du fait qu'elle va lui permettre de se placer dans les conditions les plus favorables pour optimiser son travail.

2.2 Eléments de la prise de connaissance générale :

La phase de connaissance générale implique une charge importante de travail pour l'Auditeur fiscal et constitue de ce fait, un investissement qui sera rentabilisé au niveau de la planification de la mission et également pour les travaux qui seront exécutés sur les exercices futurs.

En effet, dans le cadre de cette phase de prise de connaissance générale, l'Auditeur fiscal pourrait prendre connaissance du dossier de l'audit comptable et du commissariat aux comptes qui constituent une source importante d'informations et qui peuvent lui permettre de

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

tirer des conclusions notamment sur le respect des principes comptables, dont l'inobservation peut motiver le rejet de la comptabilité par l'Administration fiscale.

Les conclusions apportées par les travaux d'Audit comptable pourraient renseigner l'auditeur fiscal sur l'exhaustivité, la réalité et l'exactitude des enregistrements comptables qui sont autant de conditions requises par l'Administration fiscale.

Cette phase est également complétée par un examen analytique global consistant à analyser les états financiers de la société et de déclarations fiscales et également des informations non financières.

2.3 Évaluation d'audit de risque et le seuil de signification

A. Risques d'audit

Le « risque d'audit » est le risque que l'auditeur exprime une opinion incorrecte du fait d'erreurs significatives contenues dans les états financiers. Il se subdivise en trois composantes : Le risque inhérent, le risque lié au contrôle et le risque de non détection.

1) Le « risque inhérent »

C'est la possibilité que le solde d'un compte ou d'une catégorie de transactions comporte des erreurs significatives isolées ou cumulées à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, du fait de l'insuffisance du contrôle interne.

2) Le « risque lié au contrôle »

il représente le risque qu'une erreur significative dans un solde de compte ou dans une catégorie de transactions, cumulée à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, ne soit ni prévenue ou détectée, et corrigée en temps voulu par les systèmes comptables et le contrôle interne.

3) Le « risque de non détection »

Il est le risque que les contrôles substantifs mis en œuvre par l'auditeur ne parviennent pas à détecter une erreur dans un compte ou dans une catégorie de transactions cumulée à des erreurs dans d'autres catégories de transactions, serait significative. Le niveau du risque de non détection dépend directement des contrôles substantifs mis en place par l'auditeur et est inversement proportionnel au cumul des risques inhérents et des risques de contrôle. Plus

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

l'évaluation du niveau des risques inhérents et des risques liés au contrôle est élevée, plus que l'auditeur doit rassembler des éléments probants relevant des contrôles substantifs.

B. Seuil de signification

Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions économiques prise par les utilisateurs se fondant sur les comptes. les caractères significatifs d'une information s'apprécient par rapport à un seuil plutôt qu'à un critère qualitatif. Selon l'objectif poursuivi par l'auditeur on distingue en pratique différents seuil de signification.

- **Le seuil d'investigation** : associer à la détermination du contenu des travaux, l'auditeur peut décider de ne pas contrôler tel compte ou groupe de comptes dont le solde est inférieure à un certain seuil fixe par lui-même.
- **Le seuil de remonter en synthèse** : utilise pour éviter de surcharger la synthèse de l'audit dans les sociétés ou groupes particulièrement importants, l'auditeur peut ainsi décider que les ajustements inférieure à un certain montant ne seront pas repris dans la synthèse globale de l'audit
- **Le seuil de certification** : utiliser par l'auditeur pour déterminer au vue des anomalies relevées dans les comptes, la teneur de son opinion.

3 L'étude du contrôle interne spécifique au domaine fiscal :

Après avoir procédé à une prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur fiscal va centrer ses contrôles sur la fonction fiscale de l'entreprise. Sur le plan fiscal, il s'agit d'une évaluation du contrôle interne qui permet d'assurer la sincérité, la fiabilité des informations enregistrées et la qualité de la comptabilité. L'auditeur va donc s'intéresser aux aspects lies à la régularité d'une part et ceux lies à l'efficacité d'autre part.

3.1 Objectifs de cette phase :

Les Objectifs de l'évaluation du contrôle interne spécifique à la fonction fiscale dépendent de la nature de la mission. En effet, lorsqu'il s'agira d'apprécier la régularité fiscale, l'auditeur s'intéressera à l'ensemble des sécurités mises en place par l'entreprise pour traiter les opérations fiscales. Par contre, dans la perspective d'un contrôle d'efficacité

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

l'auditeur s'intéressera à l'évaluation de l'effort et des moyens consacrés par le service fiscal à sa gestion.

3.2 L'évaluation du contrôle Interne Spécifique à la régularité et l'efficacité fiscale.

A. Evaluation spécifique à la régularité

L'évaluation générale du contrôle interne ne prend pas en compte les spécificités de la matière fiscale et reste insuffisante dans le cadre d'une mission d'audit fiscal. L'auditeur fiscal doit donc absolument avoir recours à une autre évaluation spécifique au domaine fiscale. Il est amené à centrer ses contrôles sur la fonction fiscale et étudier en particulier le mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entité auditée. Les recherches de l'auditeur peuvent ainsi porter sur les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender la question fiscale, en s'interrogeant sur l'existence d'un service fiscal, son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise et il doit savoir si l'entreprise recoure à un ou plusieurs conseillers externes.

L'auditeur doit observer les conditions d'établissement des différentes déclarations fiscales en s'assurant qu'elles sont revues par une personne autre que celle qui les a établie, tant au règles fiscales qu'au niveau de l'exactitude arithmétique, puis étudier les procédures d'envoi des déclarations fiscales, de vérifications et de contrôles utilisés par l'entreprise. Il doit également contrôler les conditions dans lesquelles sont effectués les versements ainsi qu'étudier les relations entre les responsables fiscaux et les responsables de la trésorerie contrôler ensuite la concordance entre les sommes dues par l'entreprise et le montant effectivement acquitté.

B. Evaluation spécifique à l'efficacité

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

Ainsi l'auditeur doit se fonder sur les différents travaux réalisés lors du contrôle de la régularité pour capter l'information fiscale, puis inspecter le mode de traitement de cette information. Cet aspect de la démarche est centré sur l'analyse des conditions et du mode de traitement de la question fiscale à l'intérieur de l'entreprise. Reste toutefois que les contrôles prennent ici une coloration plus marquée sur les aspects de la gestion fiscale.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

Dans le cadre de l'efficacité, l'auditeur doit s'interroger sur le niveau de compétence des responsables des questions fiscales dans les différentes disciplines de gestion ainsi que sur leur propre conception de la gestion fiscale. L'auditeur fiscal évalue à travers les outils traditionnels de l'audit, l'existence ou l'absence de définition des tâches, des objectifs de travaux fixés au service fiscal ou à défaut aux personnes chargées des questions fiscales. Il aura de même intérêt à évaluer la répartition du temps de travail des personnes responsables des problèmes fiscaux, afin de déterminer la part réellement consacrée au travaux d'études, de conseil ou de formation, par opposition aux tâches déclaratives contentieuses ou autres.

3.3 Mise en œuvre de l'étude du système de contrôle interne inhérent à la fonction fiscale :

L'auditeur fiscal est amené dans le cadre de cette phase à opérer par étapes. Il s'agit en effet de la même démarche utilisée par l'auditeur comptable, mais qui est axée sur le traitement des questions fiscales.

4 Contrôle des opérations fiscales

4.1 Objectif du contrôle des opérations fiscales

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

- Sur le respect des règles fiscales dans le cadre du contrôle de la régularité fiscale
- Sur l'évaluation des choix fiscaux opérés par l'entreprise dans le cadre de l'audit de l'efficacité de la gestion fiscale.

A. L'audit relatif au respect des règles de formes et de délais

Il est de plus en plus difficile de se retrouver dans les méandres des possibilités de réductions fiscales mais aussi à travers les obligations de toutes natures qu'il faut respecter. Pour cette raison, l'auditeur fiscal va être conduit à pratiquer des contrôles qui portent sur le respect des règles de forme et de délais.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

Audit Des Règles Relatives A La Forme	
Contrôle Des Obligations D'ordre Fiscales	Contrôle Des Obligations D'ordre Comptable
<p>Ces obligations sont multiples, elles regroupent les obligations relatives aux factures et aux titres de mouvement, les obligations relatives à la retenue à la source et celles relatives au respect des règles de communication.</p> <p>On prend exemple des obligations relatives aux factures et aux titres de mouvement, elles vont de l'impression jusqu'à l'émission des factures. le contribuable est tenu à :</p> <ul style="list-style-type: none">• l'impression et à l'édition de factures numérotées dans une série ininterrompue.• la déclaration au centre ou au bureau de contrôle des impôts de l'identité de l'imprimeur en facture. <p>la tenue par les imprimeurs de factures, ainsi que par les personnes qui impriment par leurs moyens, d'un registre côté et paraphé par les services du contrôle des impôts sur lequel sont portées les mentions relatives à l'identité du client et aux séries et numéros de factures.</p>	<p>l'auditeur fiscal doit vérifier que la société conserve ses livres et ses documents comptables pendant une période assez longue. L'entreprise doit également communiquer aux agents de l'administration fiscale la comptabilité, les répertoires ou les registres ainsi que les programmes, les applications et les systèmes informatiques utilisés pour l'établissement des comptes et des déclarations fiscales.</p> <p>En conséquence, l'auditeur doit vérifier que :</p> <ul style="list-style-type: none">• Les phénomènes survenus ont été reproduits conformément à la réalité au niveau de la comptabilité.• L'information comptable est objective et qu'il n'existe pas de données tendancieuses, ni des résultats prédéterminés. <p>Chaque phénomène décrit en comptabilité a ses éléments probants.</p>

4.2 Modalité de contrôle de la régularité fiscale

Le contrôle de la régularité fiscale peut se faire à l'aide des techniques suivantes :

- Le questionnaire d'audit fiscal.
- Les contrôles complémentaires portant sur le respect des règles de forme et la cohérence.

a. Le contrôle par questionnaire

Le questionnaire s'avère un outil incontournable dans le cadre d'une mission d'audit portant sur la régularité fiscale, il demeure insuffisant pour traiter l'ensemble des problèmes fiscaux.

Un questionnaire comporte des questions fermées qui appellent des réponses par OUI ou par NON, une réponse négative devrait alerter l'auditeur sur l'existence d'une irrégularité fiscale.

b. Les contrôles complémentaires

Il s'agit de contrôles axés essentiellement sur la vérification des obligations de forme imposées dans le cadre de notre système fiscal qui est marqué par prédominance du mode déclaratif.

En effet, l'examen du respect des obligations déclaratives imposera à l'auditeur fiscal de s'intéresser à la vérification de deux aspects liés à la forme :

S'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les déclarations requises en utilisant les supports adéquats.

S'assurer que les déclarations ont été déposées dans les délais prescrits.

Il y a lieu également de s'assurer de la concordance des contenus des différentes déclarations souscrites avec les informations comptables et avec les différentes déclarations sociales déposées par l'entreprise. Il s'agira dans ce cas de porter un jugement sur la cohérence des différentes déclarations et informations comptables et sociales.

5 Synthèse et rapport

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

Remarquons tout d'abord qu'en matière d'audit comptable, le rapport a fait l'objet d'une normalisation de la part des organisations professionnelles. Ce rapport doit respecter, pour son établissement, des règles bien précises.

Au niveau de l'audit fiscal, les conclusions peuvent être communiquées au client sous deux formes distinctes :

Le rapport d'audit fiscal qui dresse le constat de la situation fiscale de l'entreprise

Le rapport de recommandations qui devrait préconiser des actions en vue de guérir ou de prévenir les risques relevés.

La démarche de l'audit fiscal s'inspire largement de celle de l'audit comptable et financier. La démarche adoptée par l'auditeur doit assurer l'efficacité et l'optimisation du temps d'intervention. Dont le but principal est de :

- Relever les irrégularités, omissions, inexactitudes et discordances entachant la valeur probante de la comptabilité.
- Chiffrer les redressements à opérer.
- Apporter la preuve des incohérences relevées de l'analyse générale des risques.

Section 02 : L'évaluation de la mission d'audit fiscal

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

L'auditeur doit élaborer un rapport détaillé, sur sa mission qu'il devra remettre à son prescripteur.

Ce document, dans lequel sont consignées les synthèses des travaux de l'auditeur, doit répondre aux préoccupations et aux attentes du prescripteur.

1 La forme et le contenu d'un rapport d'audit fiscal

1.1 La forme d'un rapport d'audit fiscal

Si en matière d'audit comptable et financier, les instances professionnelles ont élaboré des normes de rapport, en revanche dans le cadre de l'audit fiscal, de telles normes n'existent pas, prescripteurs et auditeurs disposent donc d'une grande liberté en la matière, certaines caractéristiques du rapport peuvent toutefois être prédéterminées d'un commun accord entre les parties.⁷⁰

Le rapport d'audit fiscal doit être un document d'information pour la hiérarchie. À la simple lecture du rapport, les supérieurs hiérarchiques doivent savoir si le domaine audité est ou non convenablement maîtrisé et quelles sont, éventuellement, les mesures importantes à prendre pour améliorer la situation. Pour répondre à cette fonction, il n'est pas nécessaire que le rapport d'audit rentre dans le détail des investigations réalisées.

Il faut et il suffit qu'il présente une argumentation claire, reposant sur l'identification précise des risques observés ou révélés et indiquant dans leurs grandes lignes les points de faiblesse et les mesures à prendre.

Mais le rapport d'audit fiscal doit être également et pour l'audité cette fois, un outil de travail.

C'est à partir du rapport d'audit que les responsables audités vont entreprendre les actions correctives, ce qui ne saurait se faire sur des indications générales. Le document doit donc impérativement analyser et présenter le détail des constats et d'observations, les recommandations doivent être concrètes et précises, afin que les responsables ne restent pas dans le flou et soient en mesure de définir avec précision les actions à entreprendre. La résultante de ce choix est un rapport long.

1.2 Le contenu du rapport d'audit fiscal

Le rapport d'audit fiscal de la mission d'audit doit comporter également deux points :

- L'auditeur doit faire référence aux différents travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission afin de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux

⁷⁰ MARTIEL CHADEFaux, l'audit fiscal, édition LITEC, 1987, p31.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

effectués ;

- L'auditeur doit énoncer les contrôles auxquels il n'a pu procéder et les raisons pour lesquelles ces contrôles n'ont pu être effectués.

Enfin, l'auditeur présente dans son rapport les conclusions auxquelles il est parvenu. Cela permet de rapprocher les conclusions des travaux, de les relativiser, de bien mettre en évidence les bases sur lesquelles sont fondées les conclusions, et le cas échéant, il sera porté les recommandations qui ont été formulées, l'auditeur doit procéder à des recommandations qui serviront à l'entreprise de s'améliorer sur le plan fiscal. Ces recommandations peuvent être de nature curative ou préventive.

1.3 L'énoncé de la recommandation :

A. Recommandation à titre curatif :

L'auditeur pourra être conduit à l'issue de sa mission à donner son avis sur les possibilités pour l'entreprise de rectifier toute ou une partie des irrégularités constatées. Mais la marge de manœuvre dont dispose l'auditeur est faible car les possibilités de rectification offertes par la législation fiscale sont étroites.

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

- **Rétablissement de la situation fiscale :**

La régularisation de la situation fiscale d'une entreprise touche directement les erreurs fiscales ou les erreurs fiscalo-comptables.

- **Répartition des erreurs purement fiscales :**

Les erreurs visées ici comprennent celles commises lors de rétablissement des déclarations fiscales.

Les modalités de régularisation sont différentes selon que les irrégularités proviennent du défaut ou du retard dans la production des déclarations et des documents fiscaux, ou d'inexactitude dans le contenu des déclarations.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

Hormis l'hypothèse de l'imposition d'office pour défaut de production dans les délais prescrits des déclarations qui servent à déterminer l'assiette de l'impôt, la non-production de déclarations, états, extraits, pièces ou copies de pièces qui doivent être remis à l'administration fiscale expose l'entreprise à une amende.

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

- **La répartition des erreurs fiscalo- comptable :**

Pour l'administration fiscale, la répartition d'une erreur comptable s'opère en principe par voie de déclaration rectificative ou de réclamation.

Cette répartition qui est restreinte par le jeu de délai n'est pas favorisée par la régularisation systématique et spontanée de leurs erreurs par les entreprises.

- **Rétablissement de la situation comptable :**

Les recommandations visant à rétablir la situation comptable se justifient de différentes façons :

En premier lieu, la rectification de la situation comptable est une obligation pour l'entreprise. La nécessité de corriger la situation comptable résulte de l'obligation qui est faite aux entreprises de produire des comptes réguliers, sincères et donnant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise. Par ailleurs, la notion d'erreur apparaît de façon plus explicite dans la description des règles de détermination du résultat.

Le SCF précise que le résultat est calculé par la différence entre les produits et les charges de l'exercice.

En seconde lieu, l'auditeur ayant décelé des erreurs dans la comptabilité est le mieux placé pour suggérer des mesures de corrections, surtout que la régularisation des erreurs comptables n'est pas par une définition une opération comptable usuelle et que les pratiques en matière ne sont pas nettement définies. On peut remarquer que, l'erreur comptable ici abordée sous l'angle exclusif du défaut d'enregistrement. Ainsi l'annualité du bilan ne s'oppose pas à ce que la valeur des éléments d'actif d'un bilan antérieur soit révisée, alors que les modifications n'ont pour but d'assurer l'exactitude et la sincérité du bilan.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

En effet, les modifications n'ont pour but que d'assurer une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise.

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

B. Les recommandations à titre préventif :

L'auditeur relève les opérations réalisées par l'entreprise dont le caractère est régulier ou irrégulier et va apprécier et attirer l'attention de l'entreprise auditée par des recommandations.

- **La prévention de l'irrégularité :**

L'objectif de l'auditeur est essentiellement ici de proposer des mesures destinées à éviter que ne se répètent dans l'avenir les irrégularités décelées. Pour cela la prise de connaissance en générale de l'entreprise, les travaux d'analyse du contrôle interne spécifique et les questionnaires d'audit ont permis de mettre en évidence les éléments qui dans les méthodes de traitements des questions fiscales par l'entreprise, ne présentent pas toutes les garanties suffisantes, par exemple : l'absence d'échéancier fiscal, le fait de ne pas pratiquer de recoupement entre déclarations, l'absence des doubles contrôles sur les déclarations illustrent de tels risques⁷¹.

L'auditeur va proposer des mesures destinées à éviter que de telles irrégularités ne se répètent à l'avenir. Il doit s'intéresser à l'origine des irrégularités mises en évidence et proposer le cas échéant la mise en place de nouvelles sécurités dans le traitement des questions fiscales.

En effet, les recommandations touchent le traitement de la fiscalité dans l'entreprise et sont liées à l'étendue de l'information sur laquelle porte l'audit. Ces recommandations vont accroître l'adoption de l'entreprise aux nouvelles sécurités qu'engendre le contrôle de la régularité qui touche la situation fiscale de l'entreprise.

- **La prévention du contrôle de l'irrégularité :**

⁷¹ MARTIEL CHADEFAX. Op-cit, p218.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

L'auditeur est amené à éclairer les éléments qui constituent des manques caractérisés au respect des dispositions fiscales. En plus, l'auditeur peut être conduit à examiner des opérations réalisées par l'entreprise, dont le caractère de régularité ou d'irrégularité n'apparaît pas à la première vue ou encore des opérations irrégulières mais au titre desquelles, l'ampleur de l'irrégularité est difficile à déterminer.

Quelque soient ces irrégularités, l'auditeur fiscal a pour but, d'apporter des éléments de réponse préventifs en vue de préparer l'entreprise à satisfaire les demandes de justifications, lors d'un éventuel contrôle fiscal. La pratique de l'audit fiscal n'englobe pas toutes les irrégularités, malgré les avantages qu'elle procure à l'entreprise. L'audit fiscal a, en effet, ses limites.

Section 03 : Achèvement de la mission et rapport de l'audit fiscal

Une fois les travaux de contrôle et de vérification achevés, l'auditeur procède à la conclusion de la mission en documentant ses travaux, il va émettre ses conclusions sur tous les aspects fiscaux de la société auditée dans un document appelé le **rapport d'audit fiscal** qui peut être prédéfini d'un commun accord avec les dirigeants de la société.

Il communique à travers le rapport d'audit fiscal les recommandations qu'il juge nécessaires en vue d'aider la société dans la gestion du risque fiscal global et lui permettre d'atteindre un niveau satisfaisant de l'efficacité fiscale.

1 Le rapport d'audit fiscal

Contrairement à l'audit financier qui est régi par des normes professionnelles adoptant une forme de rapport standard, pour l'audit fiscal des normes pareilles ne sont pas encore prévues ce qui a incité les auditeurs à exercer un effort personnel dans l'établissement des rapports d'audit fiscal.

Toutefois, certaines caractéristiques du rapport peuvent être prédéterminées d'un commun accord entre les parties, pour le reste, ils sont nécessairement laissés à l'initiative de l'auditeur en fonction de la situation de la société et des caractéristiques de la mission.

1.1 La forme et le contenu du rapport d'audit

Il n'existe pas de dispositions générales quant à la forme que doit revêtir un rapport d'audit fiscal et ce dernier peut même revêtir la forme d'un compte rendu verbal. Mais en

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

pratique, il est préférable que le rapport prend la forme écrite ou l'auditeur recense les constatations effectuées et lui sert de référence en cas de litige ultérieur portant sur la réalité et la qualité des travaux accomplis ou dans le cas de mise en cause de sa responsabilité par l'entreprise auditée.

Cependant, l'auditeur peut compléter le rapport écrit par une communication verbale avec les dirigeants afin de mieux expliquer certaines conclusions présentées, ou même faire valoir quelques indications complémentaires non mentionnées dans le rapport pour des raisons de prudence ou de confidentialité.

En ce qui concerne le contenu du rapport d'audit fiscal, la société peut définir les domaines d'interventions sur lesquels elle souhaite que les travaux d'audit seront portés et par conséquent sur lesquels seront appuyés les conclusions et doit préciser à l'auditeur la nature des informations qu'elle souhaite recueillir dans le rapport.

D'une manière générale, le rapport destiné au client doit contenir les éléments essentiels qui sont : les objectifs de la mission, les travaux effectués, les conclusions auxquelles il est parvenu et enfin les recommandations qu'il juge nécessaires.

Cependant, l'auditeur doit énoncer les contrôles non réalisés et les raisons pour lesquelles ces contrôles n'ont pas pu être effectués.

Structurellement, le rapport doit comporter les éléments suivants :

- un aperçu sur le régime fiscal de l'entité auditée.
- une évaluation du risque fiscal global.
- les irrégularités rencontrées avec les conséquences financières et non financières.
- les recommandations nécessaires pour réparer les anomalies constatées.
- les modalités de mise en application de ces recommandations.

Dès la rédaction du contrat d'audit fiscal, l'auditeur et le prescripteur sont en mesure de fixer par la structure générale du rapport qui sera communiqué à la fin de la mission. En ce qui concerne les points qui ne peuvent pas être prédéterminés, ils seront laissés en fonction du déroulement de la mission et laissés ainsi à l'initiative de l'auditeur.

1.2 Les caractéristiques du rapport d'audit

Quelles que soient les attentes des dirigeants de la société auditée, le rapport d'audit fiscal doit comporter deux points dont la rédaction est laissée à l'initiative de l'auditeur : les

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission et les conditions dans lesquelles l'auditeur a pu effectuer ses investigations.

Le premier permet de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur, le deuxième dégage la responsabilité de l'auditeur sur les contrôles auxquels il n'a pas pu procéder et les raisons de ce manquement.

Un rapport à valeur ajoutée doit présenter une opinion sur l'existence ou non d'un risque fiscal majeur, il peut encore contenir un constat sur la situation fiscale de l'entreprise : le rapport constitue alors un inventaire des différentes irrégularités rencontrées.

De manière générale, l'auditeur présente dans son rapport les éléments essentiels faisant l'objet de la mission, les travaux effectués ou ceux qui n'ont pu l'être et enfin les conclusions auxquelles il est parvenu. Cela permet de valoriser et relativiser les conclusions des travaux et de bien mettre en évidence les bases sur lesquelles les conclusions et les recommandations ont été formulées.

En conclusion, le rapport d'audit fiscal doit résumer les travaux effectués tant sur le plan de la régularité que sur celui de l'efficacité.

2 Les recommandations et les limites de l'audit fiscal

Dans le cadre d'une mission contractuelle d'audit fiscal, les dirigeants de l'entreprise prennent en compte les observations conclues dans le rapport et l'avis de l'auditeur sur la façon d'atténuer le risque fiscal, éliminer les sources d'irrégularités et améliorer le niveau de l'efficacité fiscale.

L'auditeur fiscal est amené à émettre des recommandations en toute indépendance sans se substituer à l'entreprise pour décider de la manière de les appliquer. En effet, il est préférable de ne pas confondre entre audit et conseil.

2.1 Communication des recommandations

Il existe ainsi deux optiques selon lesquelles l'auditeur émet ses recommandations dont l'une est curative et l'autre est préventive :

Tout d'abord, l'auditeur doit énoncer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées et donc s'il est possible d'adopter des mesures ayant un caractère curatif.

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

Ensuite, il doit conférer un caractère préventif à sa mission en proposant des recommandations qui sont de nature à éviter que les erreurs constatées ne se renouvellent pas dans l'avenir.

Les erreurs commises dans le contenu, pour défaut ou retard dans l'établissement des déclarations fiscales sont susceptibles d'être corrigées à travers une nouvelle déclaration remplaçant la précédente défailante. Par contre, si le délai de dépôt est dépassé, la correction d'une erreur commise ne peut être réalisée que par voie de déclaration rectificative.

Cependant, la réparation des erreurs comptables et des inexactitudes dans la détermination de l'assiette de l'impôt comptables ne peut s'opérer que par voie de déclarations rectificatives ou de réclamations d'impôts payés en excès.

Pour le traitement des erreurs et irrégularités soulevées, l'auditeur doit être objectif. Il doit évaluer le risque fiscal correspondant et indiquer les erreurs qui sont susceptibles de rectification tout en précisant les éventuelles conséquences.

Par contre, l'auditeur doit attirer l'attention de la direction de l'entreprise auditée sur l'existence des irrégularités qui peuvent survenir lors de l'établissement des états financiers, il doit mesurer le risque en découlant et proposer sa vision sur ces points soulevés. Dans ce cas, il doit émettre les recommandations nécessaires, apporter des modifications ou des améliorations dans les procédures de contrôle interne existantes et même proposer la mise en place de nouvelles procédures de sécurités pour prévenir ces anomalies dans le futur.

2.2 Les limites de l'audit fiscal

L'instabilité et la complexité de la législation fiscale sont des facteurs générateurs de risques, ce qui rend la fiscalité une discipline dont la maîtrise est difficile.

Ainsi, il est quasi impossible, compte tenu des conditions et du caractère ponctuel de la mission d'audit fiscal d'effectuer tous les contrôles nécessaires (A).

De même, dans certains cas, l'appréciation de l'irrégularité diffère d'un individu à un autre, ce qui rend difficile de déterminer l'ampleur du risque et les sanctions auxquelles s'expose l'entreprise en conséquence (B).

A. Le caractère ponctuel de la mission :

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

Lors de l'exécution de la mission relative à l'audit fiscal, l'auditeur procède aux investigations nécessaires pour une période limitée dans le temps, selon un calendrier préétabli avec la société ce qui ne lui permet pas de vérifier tous les facteurs du risque fiscal. Ainsi, lorsque la société possède un nombre élevé de transactions et de factures l'auditeur fait recours aux techniques de sondage et les tests exécutés lui permettent d'acquiescer une conviction et non une certitude.

En effet, les parties contractantes et intéressées par l'audit fiscal doivent être formellement conscientes de cet aspect par la mention au niveau de la lettre de mission que l'auditeur fiscal possède une obligation de moyens et non de résultat du fait de l'impossibilité de procéder à des contrôles exhaustifs à l'exception de certaines particularités spécifiques.

La mission d'audit fiscal ne peut être considérée comme une assurance en cas de vérification fiscale ultérieure, et la société ne peut s'appuyer uniquement sur les conclusions de l'audit fiscal en mettant en cause la responsabilité systématique de l'expert comptable s'il apparaît une divergence entre les irrégularités et anomalies découvertes par le contrôleur fiscal et celles relevées dans le cadre dudit audit fiscal et ce, s'il s'avère que l'auditeur a mis en œuvre toutes les diligences nécessaires pour l'accomplissement de sa mission.

B . Le caractère délicat de l'appréciation du risque fiscal :

Il est certain que l'évolution continue de la législation fiscale la rendant assez complexe et la généralité de certains textes légaux rend difficile la définition des critères objectifs permettant de caractériser l'irrégularité ou son absence.

Ainsi, le caractère régulier ou irrégulier de la transaction, de l'opération ou du fait audité est en grande partie fonction de l'appréciation de l'auditeur ou du vérificateur fiscal.

Lorsque l'auditeur détecte une opération ayant un caractère significatif, dont l'interprétation peut varier entre plusieurs individus et dont les textes y afférents sont ambigus et manquent d'éclaircissements, il doit soulever l'existence d'une zone de risque et attirer l'attention de l'entité auditée sur l'existence d'une source possible de redressement.

Conclusion :

Pour atteindre ses objectifs l'entreprise suit une démarche inductive conçue sur une adjonction d'informations, d'observations, d'analyses et de vérifications des faits et d'appréciations. L'évaluation de la mission d'audit fiscal sert à mesurer les résultats

Chapitre II : Le déroulement de la mission d'audit

favorables dus à l'application satisfaisante de ses recommandations qui constitue un rapport essentiel.

Chapitre III

Chapitre III : Les risques fiscaux

La fiscalité a vécu une évolution très importante où une grande attention est portée aux questions touchant à la sécurité juridique et financière des opérations et des transactions de l'entreprise. La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe et évolutive dont la mise en place et son application représente une source de contrôle mais de sanction aussi de la part de l'administration fiscale.

Cependant, les sociétés ne se limitent plus à remplir les obligations fiscales qui sont à leur charge. Elles migrent d'une gestion passive à une gestion active de la charge fiscale en essayant d'optimiser la gestion fiscale au lieu de la subir.

C'est ainsi qu'en priorité, l'attention des dirigeants est dirigée vers la maîtrise et la gestion du risque fiscal qui trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables mais aussi dans la façon avec laquelle l'entreprise les apprécie dans le cadre de sa politique fiscale globale.

La prévention des risques fiscaux suppose le recours à certaines mesures dont notamment l'audit fiscal qui est considéré comme un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer.⁷²

Section 01 : notion de fiscalité

1 Définition et rôle de la fiscalité

1.1 Définition de la fiscalité

La fiscalité renseigne à la fois le système de perception des impôts et l'ensemble des lois qui régissent les procédés de perception. Le concept évoque aussi l'ensemble des impôts qui sont en vigueur dans un pays à une époque déterminée.

La fiscalité est un révélateur du pouvoir car elle permet d'observer les rapports multiples entre la dynamique des structures économiques et les politiques de l'Etat, entre les Finances publiques et la légitimité du pouvoir entre le gouvernement et les différents partenaires sociaux, entre les hommes politiques et les hommes d'affaires.

⁷² L'AUDIT FISCAL : DEMARCHE A SUIVRE ET DILIGENCES SPECIFIQUES A LA MISSION SPECIALE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES RELATIVE A LA RESTITUTION DU CREDIT D'IMPÔTS ET DU CREDIT DE TVA, MOHAMED BEN SASSI, DECEMBRE 2017,page 04

Chapitre III : Les risques fiscaux

Elle est un observatoire privilégié pour mieux comprendre l'évolution des rapports entre l'Etat et la société. Toute fois, il est nécessaire de retenir que la fiscalité est un terme générique regroupant l'impôt, son rôle, ses caractéristiques et ses principes.

1.2 Rôle de la fiscalité :

Dans le but de mieux comprendre la logique derrière l'approche classique du risque fiscal, il est intéressant de s'interroger sur l'identité de l'acteur principal de la gestion de ce risque et surtout, son rôle.

L'approche classique s'appuie sur l'idée que l'entreprise faisant face au risque fiscal n'a comme but premier que de maîtriser son profit et donc que le rôle du fiscaliste est de réduire au maximum la charge fiscale de son employeur (Hansen & al., 1992).

2 Evolution de la fiscalité

Il est connu que lorsque qu'un marché s'élargit à plusieurs acteurs, celui-ci voit naître quasiment instantanément un phénomène de concurrence. Chacun développe et profite de ses avantages concurrentiels propres afin d'inciter un maximum d'acheteurs à opter pour son produit plutôt que celui d'un concurrent. En fiscalité, la même logique s'applique. Chaque pays rivalise d'ingéniosité afin de paraître le plus attractif possible.

Section 02 : l'audit fiscal mesure le risque fiscal

Le système fiscal se caractérise par son caractère déclaratif et spontané qui met à la charge du contribuable de nombreuses obligations qu'il doit respecter, ce caractère obligatoire de la déclaration est accompagné par un droit de contrôle octroyé à l'administration fiscale.

Ainsi la non-conformité de l'entreprise à la réglementation fiscale l'expose à des sanctions, principalement en cas de contrôle : c'est ce qu'on appelle le risque fiscal.

1 Le risque fiscal

On peut définir le risque fiscal comme l'ensemble des sanctions auxquelles peut être exposée une entreprise en cas de contrôle effectué par l'administration fiscale en vue de réparer les erreurs et les insuffisances commises par le contribuable dans ses déclarations d'impôts.

Chapitre III : Les risques fiscaux

Ce pouvoir de contrôle, de sanction et de redressement dévolu à l'administration fiscale est le corollaire du système fiscal déclaratif et constitue le principal facteur de naissance du risque fiscal.

L'administration fiscale est dotée de multiples règles de contrôle en vue du respect de la réglementation fiscale :

Elle peut exercer son contrôle par le biais de la demande d'éclaircissements et d'informations auprès du contribuable sur des questions bien précises et sur la base d'un examen critique des informations et des renseignements dont elle détient.

Elle peut aussi procéder à une vérification préliminaire qui s'effectue dans les locaux de l'administration fiscale et ayant pour objet la rectification des erreurs et omissions dans les déclarations fiscales à travers la vérification des documents et pièces justificatives dont elle dispose. Cette vérification vise aussi bien le défaut de déclarations que la vérification de cohérence de ces déclarations et ne dispense pas l'administration fiscale du droit d'effectuer un contrôle fiscal approfondie.

A travers une vérification approfondie, l'administration fiscale exerce pleinement son pouvoir de contrôle, de sanction et de redressement ; elle procède à des vérifications approfondies basées sur la comptabilité et le système d'information et s'exerce en principe dans les locaux du contribuable.

L'autre forme de contrôle réside dans la vérification approfondie qui concerne aussi bien les obligations mises à la charge du contribuable que les impôts à payer et les autres informations à déclarer et peut porter sur des présomptions de fait ou de droit et a pour objectif de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des chiffres déclarés ainsi que le respect des délais de déclaration.

2 Les sources du risque fiscal

Les sources du risque fiscal sont diverses. En plus du risque de la violation de la loi fiscale, les risques fiscaux sont soit d'origine interne soit d'origine externe.

2.1 Les risques d'origine interne

A. Les risques liés aux procédures

Chapitre III : Les risques fiscaux

La prévention du risque fiscal passe essentiellement par la mise en place d'un ensemble de méthodes et de procédures d'ordre fiscal. Elles ont comme objectif de diminuer la probabilité et de l'impact du risque fiscal inhérent. Alors que leur absence conduit à un risque résiduel à un niveau élevé.

Des procédures non adaptés aux besoins fiscaux de l'entreprise favorisent aussi le développement des risques fiscaux. Ce qui rend les procédures fiscales une nécessité pour chaque entreprise. Elles sont à titre d'exemple, procédures de préparation des déclarations fiscales, des procédures de la retenu à la source, etc.

B. Les risques liés aux personnes

Les personnes peuvent être considérées comme source de risque par leur négligence, leur mauvais suivi, leur ignorance ou leur incompétence voir même leur manque de collaboration.

Les personnes chargées des opérations fiscales doivent avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Elles doivent être impliquées dans la gestion proactive du risque fiscal, qui est au cœur des valeurs de l'entreprise.

2.2 Les risque d'origine externe

A. La complexité des textes fiscaux

La complexité du système fiscal rend son exécution plus difficile que pour l'administration fiscale elle-même que pour le contribuable. « A partir de cette idée, un système fiscal complexe est un système mal maîtrisé et qui offre des voies d'échappement au contribuable⁷³. »

En effet, le droit fiscal se présente comme étant un droit obscur et volumineux. Le contribuable se trouve alors dans l'embarras du choix. Il se plongera dans une incertitude et une ignorance croissante qui entraînera une insécurité juridique. Cette dernière émane de l'instabilité et l'obscurité des textes fiscaux.

B. La discordance entre la fiscalité et la comptabilité :

⁷³ Raouf YAICH, théories et principes fiscaux, les Editions Raouf YAICH, 2004, p 314.

Chapitre III : Les risques fiscaux

Si le droit fiscal s'impose pour le compte des sociétés, la comptabilité est conditionnée par certaines règles fiscales. Les sociétés adoptant une transparence fiscale, se trouvent confronter un dilemme entre la diffusion des informations fidèles et la règles fiscale.

Le code général des impôts prévoit l'obligation du tenu régulière de la comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises. Mais en cas de divergence entre la règle fiscal et la règle comptable, le principe de l'autonomie du droit fiscal conduit à favoriser et privilégier la règle fiscale.

En revanche, cette divergence n'implique pas logiquement incompatibilité. C'est bel et bien le contraire, car le point de départ pour le calcul du résultat fiscal, c'est toujours le résultat comptable.

3 La doctrine administrative

La doctrine administrative s'avère une source du risque fiscal en raison de sa complexité. Le droit fiscal prépare une surface favorable à l'interprétation. Elle consiste à expliquer les textes dont l'ambigüité est certaine en utilisant une terminologie simple, claire et assimilée par tous, sans toutefois modifier son contenu. C'est la fonction la plus délicate qu'assure l'administration fiscale.

En pratique, la doctrine administrative a tendance à passer de son rôle interprétatif pour légiférer en matière fiscale. Elle devient alors une source indépendante du droit fiscal.

« Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux ». ⁷⁴

Pour ces transactions inhabituelles le risque est très élevé car les procédures de contrôle interne et le système d'information placé par l'entreprise concernent les opérations courantes et l'entreprise doit envisager un suivi minutieux vue que ces opérations sont généralement bien suivies par l'administration fiscale et par conséquent le risque fiscal correspondant est assez élevé.

⁷⁴ R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.17.)

Chapitre III : Les risques fiscaux

Le risque fiscal peut être fonction du niveau de la gouvernance de la société et la volonté de la direction à respecter la loi et les dispositions réglementaires d'une manière générale. Ainsi, le risque peut varier selon la qualité des systèmes de contrôle internes installés, la fiabilité du système d'information mis en place et le niveau de compétence des personnes responsables de la gestion comptable et fiscale.

On conclue de ce qui précède que toute infraction à la loi et à la doctrine fiscale, par absence de volonté ou par incompetence, est une source de risque fiscal.

Il faut aussi mettre l'accent sur la multiplicité et la complexité de la loi fiscale ; En effet, des textes fiscaux complexes rendent difficile la maîtrise du système fiscal par le contribuable et l'incite à s'échapper de la rigidité d'un système évolutif et dont la maîtrise est coûteuse.

Ainsi, la diversité des règles fiscales dont l'application est obligatoire par l'entreprise lui fait subir des risques importants liés au non respect des règles fiscales.

La divergence entre les normes comptables et les textes fiscaux représente un dilemme pour la société du fait que l'information comptable préparée par la société conformément aux principes comptables généralement admis doit être retraitée pour satisfaire aux besoins de la législation fiscale. Cependant, les règles comptables s'imposent comme base pour la production d'une information financière fidèle en cas de convergence avec les règles fiscales. A titre d'exemple, la législation fiscale a préconisé la détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable moyennant des retraitements et des ajustements permettant ainsi d'adapter l'information comptable aux spécificités des règles fiscales.

4 La mesure du risque fiscal

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

- **Le tableau de bord**

« Outil d'aide à la décision et la prévision, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance

Chapitre III : Les risques fiscaux

de l'état et l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leur fonction⁷⁵. »

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

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

▪ Le tableau de bord fiscal

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

L'efficacité du tableau de bord fiscal se mesure par le nombre de décision, le nombre des actions correctives prises et le nombre de dysfonctionnement constaté.

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

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

⁷⁵ Henri BOUQUIN, contrôle de gestion, édition PUF, Paris, 1988, p 98.

Chapitre III : Les risques fiscaux

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

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

5 Les différents domaines et sources de risques fiscaux

Les sources de risques fiscaux sont multiples. Si l'on écarte le risque lié à la violation délibérée de la loi fiscale (risque légal ou d'illégalité), les risques peuvent être courants ou non courants ; ils peuvent être d'origine externe ou interne.

L'audit fiscal est l'outil le plus efficace permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque fiscal encouru par une entreprise. C'est un moyen donné à l'entreprise et à ses partenaires de ne plus abandonner à l'administration fiscale le privilège de détenir la "vérité" fiscale de l'entreprise⁷⁶.

6 Les domaines de risques fiscaux

Selon une approche inspirée des travaux de Price Water house Cooper, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise⁷⁷ :

- (1) Les risques de transactions ;
- (2) Les risques de situation ;
- (3) Les risques opérationnels ;
- (4) Les risques de compliance ;
- (5) Les risques comptables ;
- (6) Les risques de management ;

⁷⁶ Op. cit, page 189.

⁷⁷ R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.16.

Chapitre III : Les risques fiscaux

(7) Les risques de réputation ;

(8) Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

6.1 Les risques de transactions

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux⁷⁸.

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

- La non implication, en temps opportun, de compétences fiscales dans la transaction ;
- L'absence d'un cadre de politique générale qui départage ce qui est acceptable de ce qui ne l'est pas ;
- La méconnaissance des pratiques administratives ;
- L'absence de perception des risques associés à la transaction et à sa documentation légale.

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.)⁷⁹. L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager.

6.2 Les risques de situation

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

⁷⁸ R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.17.

⁷⁹ K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008, p.23.

Chapitre III : Les risques fiscaux

Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que⁸⁰ :

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

6.3 Les risques opérationnels

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise. Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations⁸¹.

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

⁸⁰ Op. cit, page 23.

⁸¹ K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008, p.23.

Chapitre III : Les risques fiscaux

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

6.4 Les risques de compliance

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

Ce risque est en suite fonction⁸² :

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

6.5 Les risques comptables

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

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

La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise⁸³.

6.6 Les risques de management

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal. Dans ce cas, le principal risque réside dans le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans les têtes des personnes qui en sont chargées⁸⁴.

⁸² R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

⁸³ R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

⁸⁴ Op. cit, page 19.

Chapitre III : Les risques fiscaux

L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève⁸⁵.

6.7 Les risques de réputation

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient⁸⁶ ». Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale⁸⁷.

Nos attitudes sont toujours déterminées par la réputation de la personne ou de l'entreprise ou de l'organisation avec laquelle nous traitons. Il en est de même de l'administration fiscale, des fournisseurs, des clients et de toutes les parties qui traitent avec l'entreprise⁸⁸.

6.8 Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise

Chaque domaine de risque fiscal doit être continuellement présent à l'esprit et pris en compte de façon isolée et agrégée avec les autres domaines de risque dans l'évaluation du profil de risque fiscal de l'entreprise⁸⁹.

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

- s'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise,
- et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun⁹⁰.

⁸⁵ K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2007-2008, p.25.

⁸⁶ H.Schaud, "une réputation irréprochable est un bien inestimable", trends et solutions spécial, Février 2004, p.15.

⁸⁷ 1Op. cit, page 25.

⁸⁸ Op. cit, page 20.

⁸⁹ Op. cit, page 20.

⁹⁰ Op. cit, page 20.

Section 03 : Gestion du risque fiscal : Définition et Étapes

« La connaissance de dysfonctionnements, de risques majeurs non traités de façon satisfaisante, exige d'agir. Savoir et ne pas agir expose très fortement celui qui sait. Alors, l'action s'impose » (Le Damany, 2005, p.27). Vu l'importance de l'effet négatif que peut avoir le risque fiscal sur la performance et la réputation des entreprises, ces dernières doivent mettre en place des systèmes de gestion afin de se prémunir contre sa survenance ou réduire son effet.

La deuxième section portera ainsi sur la définition de la notion de gestion du risque fiscal ainsi que sur la présentation de ses étapes. Il convient de commencer, dans un premier paragraphe, par un contexte plus général en présentant les définitions et les étapes de la gestion des risques de l'entreprise pour se focaliser, dans un deuxième paragraphe, sur les définitions et étapes de la gestion même du risque fiscal.

1 Gestion des risques de l'entreprise

Pour clarifier la notion de gestion des risques de l'entreprise, il convient au début de présenter les définitions telles qu'elles sont avancées dans la littérature. La deuxième étape portera sur l'exposition des étapes de cette gestion.

1.1 Définition de la gestion des risques de l'entreprise

Selon Hassid (2008, p. 87), « l'entreprise a été la première organisation à investir le champ des risques en se dotant de moyens adaptés pour les combattre ». Ainsi, pour répondre d'une manière efficace aux nuages d'incertitudes qui les entourent, les entreprises sont appelées à mettre en place un système de gestion ou de management des risques. D'après Yaich (2004), « une gestion des risques efficace constitue un facteur clé de succès pour toute entreprise, quels que soient le secteur d'activité ou la taille ». Une telle gestion constitue de plus en plus un outil de différenciation pour l'entreprise (Darsa, 2009).

Dans le même ordre d'idée, Moreau (2002) souligne que toutes les entreprises quelles que soient leur taille, leur âge, leur secteur et leur situation concurrentielle doivent intégrer, à des degrés divers, le *risque management* dans leur réflexion stratégique, organisationnelle ou opérationnelle.

Chapitre III : Les risques fiscaux

Soulignons tout d'abord que le terme « gestion des risques » présente plusieurs significations selon le domaine. Toutefois, Aubert et Bernard (2004) reconnaissent que ce terme intègre les composantes analyse et traitement des risques et ce quel que soit le domaine étudié.

Un référentiel de bonnes pratiques en matière de gestion des risques de l'entreprise a été proposé par le COSO (*Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*) en 2004. Dans ce sens, le rapport du COSO (COSO, 2004, p. 2) définit la gestion du risque d'entreprise comme suit: « le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les éléments potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation ».

L'appétence pour le risque désigne « le niveau de risque global qu'une organisation accepte de prendre pour répondre à son objectif de création de valeur » (COSO, 2005, p. 42).⁹¹ Cette appétence est directement liée à la stratégie de l'entreprise et étant donné que chaque stratégie induit des risques différents, le management des risques permet à l'entreprise de choisir la stratégie qui concorde avec son niveau d'appétence pour le risque (COSO, 2005).

Le référentiel du COSO considère le dispositif de management des risques comme étant composé de huit éléments: l'environnement interne, la fixation des objectifs, l'identification des événements⁹², l'évaluation des risques, le traitement des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage des risques. D'après le COSO, le management des risques est un processus multidirectionnel et itératif par lequel n'importe quel élément a une influence immédiate et directe sur les autres. Il s'agit, selon Paris et Aubin (2002, p. 138), « d'une boucle qui s'appuie sur le retour d'expérience pour s'auto améliorer ».

⁹¹ D'après IFA et IFAC (2009, p. 27), « les valeurs de l'entreprise déterminent l'appétit au risque accepté par l'organisation, le processus de management des risques qui en découle et les valeurs éthiques qui y sont associés ».

⁹² Les trois premiers éléments sont des nouvelles notions introduites dans le référentiel du COSO 2004 et ne faisaient pas partie du COSO 1992 (Tarantino, 2008). Alors que le COSO 1 (1992) constitue un référentiel de contrôle interne, le COSO 2 promulgué en 2004 constitue un référentiel de management des risques et repose sur le concept de gestion globale du risque ou « *Enterprise Risk Management : ERM* » comme étant la condition

Chapitre III : Les risques fiscaux

D'après ce référentiel, le conseil d'administration et la direction ne peuvent pas obtenir la certitude absolue quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise étant donné que le dispositif de gestion des risques peut comporter des limites. Ces dernières peuvent résulter d'une erreur de jugement dans la prise de décision, d'une possibilité de défaillances humaines, de contrôles déjoués par collusion entre deux ou plusieurs personnes....

Une autre définition avancée par Aubert et Bernard (2004, p. 32) stipule que la gestion du risque constitue « un processus, c'est à dire un ensemble d'activités coordonnées qui sont réalisées par une organisation de façon à identifier, mesurer, évaluer et modifier à la fois:

- (1) La probabilité d'occurrence de certains événements pouvant avoir un impact sur une ou plusieurs entités;
- (2) L'impact de ces événements sur ces entités »

Tarantino (2008, p. 15) définit, quant à lui, la gestion des risques comme suit : « la gestion des risques cherche à identifier, évaluer et mesurer le risque et développer ensuite des contre-mesures pour le traiter». Dans le même sens, Maurer (2006, p. 50) souligne que « la gestion du risque dans l'entreprise (*Corporate Risk Management* ou CRM) est le processus par lequel différentes expositions au risque sont identifiées, mesurées, et contrôlées ».

D'autres auteurs mettent l'accent, dans leurs définitions, sur la nécessité d'adopter une gestion proactive ou préventive des risques, en plus de la gestion curative, au niveau de l'entreprise. Ainsi, Darsa (2009, p. 40 - 41) souligne que « gérer les risques consiste à mettre en œuvre les actions appropriées d'identification, de compréhension, d'évaluation et de maîtrise préventive ou curative des risques potentiels ou avérés de l'entreprise ; cette mise en œuvre est réalisée grâce au déploiement des ressources humaines, financières et matérielles adaptées favorisant la sensibilisation et l'engagement des équipes autour d'un objectif commun : la maîtrise des risques de l'organisation, donc le renforcement de sa pérennité ».

Selon Moreau (2002, p. 3- 4), le *risque management* intervient de manière préventive au présent et de manière prospective à court et moyen terme et vise à « identifier et anticiper les événements, actions ou inactions susceptibles d'impacter la mise en œuvre de la stratégie dans un horizon donné, définir les options de traitement et s'assurer qu'une option optimale est choisie, mettre en œuvre cette option et contrôler l'efficacité de la solution retenue par rapport aux attentes ». Dans le même sens, Noirot et Walter (2008, p. 13) stipulent que « le

Chapitre III : Les risques fiscaux

management des risques consiste donc à doter l'entreprise des moyens d'anticipation, par la gestion et la mise en visibilité, a priori, d'événements futurs.

Susceptibles de se produire, plutôt que par la gestion des sinistres lorsque les événements cités précédemment se sont produits ».

Ces définitions soulèvent ainsi la nécessité d'adopter non seulement des stratégies défensives qui permettent de réduire au minimum l'effet d'un risque en cas de réalisation mais aussi des stratégies offensives visant la prévention contre la réalisation de certains risques.

Les définitions citées ci-dessus mettent aussi l'accent sur les étapes du processus de gestion des risques de l'entreprise.

1.2 Étapes de la gestion des risques de l'entreprise

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

- **Première étape : identification des risques :** il s'agit d'identifier les événements internes et externes pouvant affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise et de distinguer les menaces des opportunités (COSO, 2005). Cette identification peut être suivie par la présentation d'une cartographie des risques de l'entreprise (Paris et Aubin, 2002), afin de définir par la suite les actions de traitement adaptées à chaque type de risque.
- **Deuxième étape : Evaluation des risques :** il s'agit de déterminer dans quelle mesure les événements potentiels sont susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs et ce en évaluant la probabilité d'occurrence et l'impact de ces événements. Pour ce faire, le management recourt à une combinaison de méthodes quantitatives et qualitatives (COSO, 2005). Cette évaluation permet à l'entreprise de hiérarchiser les risques et de détecter les risques majeurs (qui présentent une menace importante quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise) qui nécessitent une gestion a priori. Selon Darsa (2009), la priorisation des risques s'appuie sur trois indicateurs fondamentaux qui sont la détectabilité ou la capacité de l'entreprise à détecter le risque

entrant, la sévérité ou l'impact financier du risque et l'occurrence c'est-à-dire la probabilité de réalisation du risque. Le facteur de risque calculé, égal au produit des trois indicateurs déjà cités, permet de dégager les risques prioritaires à traiter.

- **Troisième étape : Traitement des risques** : il s'agit d'apporter des solutions ou des réponses appropriées aux risques identifiés. Ces réponses peuvent prendre la forme de l'évitement, l'acceptation, la réduction ou le partage du risque tout en mettant en adéquation le niveau des risques avec le seuil de tolérance et l'appétence pour le risque de l'entreprise (COSO, 2005). Le seuil de tolérance est défini comme « le niveau de variation que l'entité accepte quant à l'atteinte d'un objectif spécifique » (COSO, 2005, p. 29). La première stratégie de traitement consiste à éviter le risque du moment où l'entreprise juge que le risque identifié est d'un niveau élevé ou inacceptable. La deuxième stratégie consiste à accepter le risque tel qu'il est tant que l'entreprise juge qu'elle maîtrisera les coûts en cas de survenance. La troisième stratégie consiste quant à elle à réduire le coût du risque identifié alors que la dernière consiste à partager le risque avec des parties externes à l'entreprise (Darsa, 2009).
- **Quatrième étape : Pilotage et contrôle des risques** : il s'agit de mettre en place des procédures afin de veiller à la bonne application des mesures de traitement des risques. La fonction de pilotage doit apprécier si le risque résiduel (qui subsiste après traitement) est acceptable au regard de l'atteinte des objectifs (Noirot et Walter, 2008). Il s'agit aussi d'assurer une mise à jour de la liste initiale des risques en éliminant certains risques ayant été déjà traités et en ajoutant de nouveaux risques devenus inacceptables.

Faisant partie de toute une panoplie de risques, le risque fiscal requiert la mise en place d'une stratégie de gestion assez spécifique qui vise aussi bien la prévention contre la réalisation de ce risque que la réduction de son effet sur l'entreprise en cas de survenance.

2 Définition et caractéristiques de la gestion du risque fiscal de l'entreprise

Un système de gestion des risques efficace doit inclure les étapes d'identification, d'évaluation, de traitement et de pilotage des risques de l'entreprise. Le risque fiscal peut avoir des effets néfastes sur la performance et la réputation des entreprises et doit ainsi être

Chapitre III : Les risques fiscaux

détecté et géré par l'entreprise et ce dans le cadre de sa stratégie globale de gestion de tous les risques.

La gestion des risques fiscaux conduit à l'identification par l'entreprise des risques fiscaux et à la mise en place de méthodologies afin d'éliminer ou de minimiser substantiellement ces risques (Naban et Sarvana Kumar, 2009). Selon les mêmes auteurs, l'objectif d'une telle gestion est de réduire l'incidence fiscale sans subir n'importe quelle sanction de l'administration fiscale.

Dans ce sens, Laroque et Alpin (2008) soulignent que la gestion du risque fiscal ne permet pas de rendre nul le risque et ne signifie pas la fin des conflits avec l'administration fiscale, mais pourra aider à éviter les surprises désagréables.

Toutefois, Elgood et *al.* (2004) suggèrent que la gestion du risque fiscal consiste à comprendre l'origine des risques et à faire des jugements sur la manière de les traiter mais ne vise pas nécessairement la minimisation des risques de l'entreprise. En effet, les entreprises peuvent réaliser des profits en prenant des risques. Selon les mêmes auteurs, une politique de gestion du risque fiscal va donc déterminer la valeur qui peut être réalisée en prenant les risques, les coûts qui peuvent être économisés en réduisant les risques et les ressources nécessaires pour gérer aussi bien les opportunités que les risques.

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

La gestion du risque fiscal est la gestion des incertitudes et étant donné la nature variée de ces incertitudes, il n'y pas qu'une seule réponse ou solution juste (Elgood et *al.* 2004). Donc, ceci implique qu'il n'y ait pas une seule stratégie de gestion applicable à toutes les entreprises '*One Size Doesn't fit all*'.

La gestion du risque fiscal doit aussi être une gestion proactive et non seulement une gestion réactive (Erasmus, 2009). La gestion du risque fiscal proactive contribue à réduire l'exposition à un impôt supplémentaire, améliorer la relation avec l'administration fiscale et faire revenir le contrôle du processus de gestion du risque fiscal entre les mains de l'entreprise et non de l'administration fiscale. Le but d'une telle gestion est d'adresser les questions fiscales importantes du contribuable et ce dans le but de les résoudre promptement à l'aide

Chapitre III : Les risques fiscaux

d'un dialogue qui se fait sur une base de confiance avec l'administration fiscale (Erasmus, 2009).

Selon le même auteur, « pour assurer une mise en œuvre proactive du processus de gestion du risque fiscal, l'entreprise doit réaliser les tâches suivantes :

- s'engager d'aller au-delà de la conformité fiscale de base ;
- obtenir l'approbation du président directeur général (ci-après PDG), du directeur financier, du conseil d'administration et du comité d'audit ;
- recruter une équipe fiscale. L'équipe fiscale doit être composée, selon Erasmus (2009), du directeur financier, du 'tax manager', d'un représentant de chaque division opérationnelle de l'entreprise, d'un conseiller indépendant, des comptables et d'une équipe juridique compétente fournissant la protection juridique nécessaire ;
- constituer une structure de *reporting* au comité d'audit ;
- communiquer avec un représentant de l'administration fiscale ;
- déterminer les problèmes fiscaux connus par l'administration fiscale ;
- déterminer les questions fiscales non connues par l'administration fiscale ;
- collecter tous les faits pertinents ;
- analyser tous les faits ;
- obtenir des conseils techniques auprès d'un spécialiste ;
- déterminer le meilleur chemin pour résoudre le problème, y compris une résolution logique des problèmes à travers une décision prise par le représentant de l'administration fiscale » (Erasmus, 2009, p.18-19).

Erasmus (2009) ajoute que la gestion du risque fiscal proactive commence avec un changement d'attitude et ce à partir du niveau le plus bas dans l'entreprise. En effet, l'impôt ne doit être vu comme un événement historique qui nécessite un processus réactif. La gestion du risque fiscal proactive commence ainsi, selon le même auteur, par une planification fiscale proactive, c'est-à-dire avant le commencement de la transaction, de la comptabilisation...

Par ailleurs, la gestion du risque en général ne peut être attribuée à une seule fonction dans l'entreprise (Ernst & Young, 2008). La gestion du risque fiscal fait partie intégrante de la

Chapitre III : Les risques fiscaux

gestion du risque de l'entreprise et ne peut ainsi être attribuée à la seule fonction fiscale (Robinson et *al.* 2008). Elgood et *al.* (2004) soulignent, dans ce cadre, que plusieurs partenaires, à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise, sont impliqués dans la gestion du risque fiscal.

Cette stratégie de gestion du risque fiscal doit faire partie des buts stratégiques de l'entreprise et doit ainsi relever d'une stratégie de gestion intégrée (Russ, 2008). Dans le même sens, Elgood et *al.* (2004) signalent que la gestion du risque fiscal doit être une partie intégrante de la politique globale de gestion des risques ainsi que de la stratégie fiscale globale.

En outre, Robinson et *al.* (2008) soulignent que la gestion du risque fiscal traite aussi bien des impôts directs qu'indirects. Ils ajoutent que la gestion des risques fiscaux indirects nécessite une focalisation sur le côté opérationnel de l'activité et une connaissance approfondie des flux de transactions de l'entreprise.

La gestion du risque fiscal doit aussi être une gestion continue. D'après Robinson et *al.* (2008), les entreprises doivent mettre en place des processus pour les aider à gérer leur profil de risque sur une base continue. Ils ajoutent que ces processus doivent être suffisamment élastiques pour progresser et changer lorsque le profil de risque change lui-même.

Erle B. (2008) ajoute qu'étant donné que le risque de sanction constitue un facteur de coût, l'entreprise doit mettre en place un système de gestion du risque fiscal qui fait le juste équilibre entre le risque de détection et l'opportunité de réduction des impôts.

Récemment, certains pays ont mis en place une cogestion du risque fiscal qui implique aussi bien l'entreprise que les administrations fiscales (Rossignol, 2010). Le but étant pour le contribuable d'assurer une meilleure conformité aux règles fiscales et pour les autorités fiscales d'assurer une meilleure allocation des ressources dans les opérations de contrôle (OCDE, 2008, 2009).²³ Le système d'autolimitation dans le cadre de l'optimisation fiscale de l'entreprise est de nature à réduire le contrôle par l'administration fiscale et à atténuer ainsi le risque fiscal.

Le risque fiscal, partie intégrante des risques de l'entreprise, doit être géré tout en respectant un certain nombre d'étapes.

Chapitre III : Les risques fiscaux

3 Etapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal

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

Tout d'abord, une revue des recherches faites sur le risque fiscal permet de constater qu'il n'existe pas un seul processus de gestion du risque fiscal applicable pour toutes les entreprises et que ce processus varie selon la taille de ces dernières. Le contenu des deux étapes déjà citées dépend donc de cette taille.

La gestion préventive des risques fiscaux passe par plusieurs actions telles que la détermination de la position globale de l'entreprise vis-à-vis de l'impôt, la formation d'une équipe fiscale, la conception et la documentation de la stratégie de gestion de ces risques, le dialogue avec l'administration fiscale et le recours aux services des conseils externes. Ces actions dépendent des caractéristiques des entreprises.

4 Détection des risques fiscaux

La détection des risques fiscaux constitue la première étape d'une stratégie de gestion et conditionne son efficacité. Selon Elgood et *al.* (2004), plusieurs approches permettent d'identifier tous les risques fiscaux: s'appuyer sur les réunions du conseil d'administration pour détecter les risques fiscaux pouvant résulter des changements dans les activités de l'entreprise, se focaliser sur les processus d'activités courantes pour identifier les risques opérationnels, avoir un contact particulier avec les personnes qui créent le risque dans l'entreprise (les preneurs de décisions qui développent des nouveaux segments ou qui réalisent des opérations de fusion...).

Dans le même cadre, Erasmus (2009) souligne qu'il s'agit de collecter tous les faits pertinents qui entourent toutes les questions qui sont « *on the radar screen* » et « *off the radar screen* », de les analyser (en déterminant les implications fiscales) et d'obtenir éventuellement des opinions objectives auprès des experts.

Selon Stacey (2005), il faut déterminer tous les domaines d'activité qui peuvent déclencher le risque fiscal, documenter les risques et déterminer ceux qui doivent être maîtrisés ou éliminés.

Chapitre III : Les risques fiscaux

Laroque et Alepin (2008) traitent la problématique de gestion du risque fiscal au niveau des petites et moyennes entreprises et développent un guide pratique de gestion de ce risque spécifique à ce type d'entreprise. Selon les auteurs, le comptable de la PME doit avoir connaissance des impôts à la charge de l'entreprise et des risques qui leur sont associés. Les PME peuvent aussi avoir recours à des professionnels éprouvés et ce pour identifier les risques fiscaux et évaluer les conséquences fiscales inhérentes.

L'étape d'identification est suivie par l'évaluation ou la quantification des risques fiscaux. Ces derniers sont évalués et classés sur la base de leur significativité et du degré de leur survenance (Stacey, 2005).

D'après El good et *al.* (2008), cette étape fait appel au jugement et à l'expérience aussi bien dans l'évaluation de la probabilité d'occurrence d'un événement que dans l'évaluation de ses conséquences fiscales et est suivie par le choix des réponses appropriées aux risques fiscaux identifiés (l'évitement, le partage, la réduction...).

L'évaluation doit être un processus continu qui couvre le profil du risque de l'entreprise mais aussi le risque lié à des processus spécifiques. L'entreprise doit établir des priorités pour les domaines de risques découverts et ce pour déterminer l'ordre dans lesquels ils vont être traités (Robinson et *al.*, 2008).

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

Conclusion

Une clarification de la notion de risque en général a été faite au début en passant en revue les divers types de risques que peuvent subir les entreprises. Dans cette panoplie de risques, la notion de risque fiscal requiert une attention particulière. L'étude des caractéristiques et des attributs spécifiques de ce type de risque a permis d'en dégager une définition qui vient compléter celles existantes dans la littérature.

Dans une deuxième étape, la notion de gestion du risque fiscal a fait l'objet d'une clarification en commençant par la présentation des définitions de la notion de gestion des risques en général. A ce titre, la mise en place de cette gestion se fait en respectant un certain nombre d'étapes.

Chapitre III : Les risques fiscaux

L'analyse faite dans le présent chapitre montre que la gestion du risque fiscal nécessite la présence d'un certain nombre d'actions qui lui sont spécifiques. De plus, le contenu de cette gestion varie selon la taille des entreprises. La mise en place de cette gestion au niveau des entreprises nécessite l'intervention de certains acteurs internes et externes.

Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale

L'audit fiscal est l'examen approfondi des traitements afférents aux questions fiscales de l'entreprise. On repère ainsi deux critères fondamentaux régissant cet examen à savoir la régularité et l'efficacité.

L'examen de la régularité fiscale est un moyen de vérification du respect des règles fiscale en vigueur auxquelles l'entreprise est soumise.

Quant à l'examen de l'efficacité fiscale, il mesure l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal dans sa gestion afin de parvenir aux objectifs fixés.

L'audit fiscal permet ainsi de réaliser une synthèse sur tout ou partie de la fiscalité au sein de l'entreprise. Ce qui le différencie d'autres missions qui intègrent la fiscalité, comme l'audit comptable ou l'audit juridique, mais qui ne peuvent en aucun cas être l'occasion d'un examen approfondi de la fiscalité dans l'entreprise.

A travers le présent mémoire, nous avons essayé de présenter l'utilité de l'audit fiscal dans l'appréciation de la performance fiscale de l'entreprise. L'audit fiscal vise l'identification des risques fiscaux auxquels s'exposent l'entreprise et permet ainsi l'évaluation de sa gestion fiscale.

La maîtrise du risque fiscal exige la mise en place de procédures adéquates assurant la conformité à la réglementation fiscale en vigueur et la production d'une information fiscale fiable envers l'administration fiscale.

Cette maîtrise nécessite une évaluation globale du processus de gestion fiscale à travers une mission d'audit fiscal permettant l'optimisation des décisions fiscales de l'organisation.

A travers ce travail, nous avons essayé de mettre en place une démarche professionnelle et une méthodologie bien définie qui peut être suivie et adoptée par un auditeur lors de l'accomplissement d'une mission d'audit fiscal.

Cette démarche à suivre est basée sur deux axes principaux :

- S'assurer du respect de la réglementation fiscale applicable, mesurer le risque fiscal et mettre en œuvre une gestion proactive de son risque fiscal

Conclusion générale

- S'assurer que la gestion fiscale est optimale en vérifiant que la société auditée a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale en vigueur.

En pratique, l'audit fiscal n'est pas opéré comme étant une mission autonome, il constitue au contraire une partie intégrante de l'audit comptable ; il s'agit tout simplement, de l'audit de l'aspect fiscal de l'entreprise au sein de la mission d'audit comptable donc c'est seulement le contrôle de la régularité qui s'effectue et de façon non approfondie.

Cette synthèse fiscale, réalisée dans le cadre d'une mission autonome, peut en outre prendre des contours différents ; la diversité des objectifs poursuivis par les prescripteurs potentiels engendre en effet une grande variété des missions d'audit fiscal.

En outre, l'audit fiscal ne constitue pas un rempart infailible contre l'irrégularité fiscale. Cela doit également être rapproché de la faible marge de manœuvre dont dispose l'auditeur pour corriger des erreurs passées ; en d'autres termes, la pratique de l'audit fiscal ne gomme pas toute irrégularité, elle n'est pas synonyme de purification fiscale.

Toutefois, l'entreprise doit prévoir des mécanismes lui permettant d'éviter le risque fiscal tant sur le plan interne qu'externe :

- Les mécanismes internes concernent l'instauration au sein de l'entreprise d'un service s'intéressant à toutes les questions et problèmes fiscaux.
- Les mécanismes externes concernent diverses sources veillant à informer l'entreprise sur toutes dispositions régissant son activité.

A travers cette étude, nous avons essayé de mettre en place une démarche bien structurée et bien définie, dans le but d'assister les professionnels dans l'accomplissement d'une mission d'audit fiscal en général.

En conclusion, l'audit fiscal doit réconcilier l'entreprise avec sa fiscalité, il doit être un outil lui permettant de dominer sa fiscalité et non d'être dominée par elle, de parvenir à l'objectif le plus ardu à savoir la performance et par la même améliorer sa gestion fiscale afin d'éviter toute intention et recours à la fraude.

Nous sommes conscients que ce travail n'est pas parfait, néanmoins nous avons fait de notre mieux pour aboutir à un travail fini et bien structuré malgré le lot de contraintes le quel nous avons dû affronter tel que la crise du Covid 19, l'impossibilité d'accéder aux ouvrages des

Conclusion générale

bibliothèques de notre université pour cause de confinement, malgré cela nous avons réussi à finir ce que nous avons entrepris et cela correctement.

Résumé :

Dans le cadre de la gestion d'une entreprise, un audit fiscal s'effectue à travers un diagnostic de sa situation fiscale, afin d'assurer le respect des règles en vigueur, et de vérifier la capacité de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscal, afin d'assurer ses objectifs stratégiques.

Il permet ainsi de faire le point sur la stratégie fiscale, afin de proposer d'éventuelles solutions de nature à rendre la gestion fiscal plus performante. Il permet également de diminuer la charge et de minimiser le risque fiscal que l'entreprise peut subir à cause de sa gestion.

Bibliographie

Bibliographie

Les ouvrages

- Bernard grand Bernard verdalle, audit comptable et financier, Edition Economica 1999, 49, rue héricart, 7015 paris
- BOUGON, Patric. *Audit et Gestion fiscale*. Paris : CLET & ATOL Editions.1986
- CHADEFAUX, Martial. , *L'audit fiscal*. Paris : LIEC Editions.1987,
- E. DISLE, J. SARAF, J. ROSSIGNOL et N. GONTHIER-BESACIER, Droit fiscal manuel et application, Editions DUNOD, Paris, 2015
- *HAMMADOU et TESSA, « fiscalité des entreprises », Edition pages bleues, Bouira, AVRIL 2011*
- Henri BOUQUIN, contrôle de gestion, édition PUF, Paris, 1988
- Hervé Kruger, les principes généraux de la fiscalité, ellips édition marketing S.A, 2000 32, rue brague 75740 paris
- J. RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, éditions d'organisation, Paris, 1994
- MARTIEL CHADEFAUX, l'audit fiscal, édition LITEC, 1987
- OBERT, Robert. DCG4 Comptabilité et audit. Paris : DUNOD Editions.2009,
- Raouf YAICH, théories et principes fiscaux, les Editions Raouf YAICH, 2004,
- Rédha KHELASSI, précis d'audit fiscal de l'entreprise, Éditions BERTI, Alger, 2013
- R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007
- Stéphanie Thiery-Dubuisson, l'audit, édition la découverte 2004, 9bis, rue Abel-Hovelacque 75013 paris
- T. RANANJASON RALASA, M. ROSIER, G. SABY, Comptabilité et audit, éditions

Les mémoires de fin d'étude

- BOUCEDGA, Smail. Audit fiscal : rôle pour éviter d'éventuel redressement. Mémoire en vue d'obtention d'u master : Contrôle Financier et Comptable. Oran : Université d'Oran 2 MohamedBENAHMED, 2015
- Bouchebbah Sarra, MelleChabouni Lydia,Audit fiscal des sociétéscommerciales : Cas de la société Soummam Computer System SARL.En vue de l'obtention dudiplômede Master En science de gestion université de Bejaia, 2017/2018

- BOUCHERGUINE Sassia, Mlle ZETOUT Lynda, L'audit fiscal au sein d'une entreprise : Cas de la société les Moulins de Soummam ; En vue de l'obtention de Master en Finance et comptabilité, Juin 2018
- Bouras Boukhalfa, Mr. Skander Naim, la contribution de l'audit interne à la performance de l'entreprise étude de cas : BATICOMPOS Béni Mansour, Bejaia, Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de diplôme de Master en sciences financières et comptabilité, université de Bejaia, 2014-2015
- Étude de la structure fiscale des entreprises algériennes selon le nouveau système comptable et financier SCF Cas : EPE/ ELECTRO-INDUSTRIES/SPA, Azazga T.O
- H.kaouma et h.dhambri, (l'audit fiscal), mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'une maîtrise en science comptable, ISCAE,
- k.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008 Groupes eyroll, Paris, 2015
- Mohamed Ben sassi , l'audit fiscal: démarche à suivre et diligence spécifiques à la mission spéciale du commissaire aux comptes relative à la restitution du crédit d'impôts et du crédit de TVA, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable ,décembre 2017
- M.AYACHE Yousef ,M. BOURTOUCHE Rabah ,L'exercice de la mission d'audit fiscal au sein d'une entreprise : cas de la société les Grands Moulins de Sahel SARL ,En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion, université de Bejaia, juin 2016
- Ould Boukhitin, Ahcene. L'audit fiscal. Mémoire en vue d'obtention d'une licence: Comptabilité et finance. Alger : Ecole supérieure de commerce, 2008,
- mémoire Étude de la structure fiscale des entreprises algériennes selon le nouveau système comptable et financier SCF

Codes et lois

- Code d'impôt direct
- Code des impôts directs et taxes assimilées.
- Loi de finance 2006.
- Loi de finance 2007.
- Loi de finance complémentaire 2008.

- Loi de finance 2009.
- Loi de finance complémentaire 2009.
- Loi de finance 2010.
- Loi de finance 2017

Sites web :

- <http://www.mfdgi.gov.dz>
- <http://www.ifac.org>
- www.dspace.com (mémoire en ligne)

Table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Sommaire

Introduction général	1
Chapitre I : Concept théorique de l'audit fiscal.....	5
Section 01 : Notions générale d'audit.....	5
1 Approche historique de l'audit.....	5
2 Présentation de l'audit.....	7
2.2 Définition de l'audit :	7
2.3 Les objectifs fondamentaux de l'audit	7
3 Les typologies d'audit.....	8
3.2 Classification selon le statut de l'auditeur :	8
3.3 Classification selon le domaine d'application	9
3.4 Classification selon la nature de l'audit	9
Section 02 : concept d'audit fiscal.....	12
1 Définition et objectifs de l'audit fiscal.....	12
1.1 Définition de l'audit fiscal	12
1.2 Objectifs de l'audit fiscal :	13
1.2.1 Le contrôle de régularité	13
1.2.2 Le contrôle d'efficacité.....	13
2 La distinction de l'audit fiscal et les autres notions voisins	14
2.1 Audit comptable et audit fiscal.....	14
A) Audit fiscal et audit comptable interne :	15
B) Audit fiscal et audit comptable externe :	15
2.1.1 Audit fiscal et conseil fiscal	15

2.1.2	Audit fiscal et vérification fiscale :	15
2.1.3	Audit fiscal et gestion fiscal	16
2.1.4	Audit fiscale et audit juridique.....	16
2.1.5	Audit fiscal et control fiscal :.....	17
2.2	Points communs et différence de l’audit fiscal par rapport au contrôle fiscal	17
2.3	Les limites de l’audit fiscal :.....	17
2.4	Les qualités requises à l’auditeur fiscal	19
a.	L’auditeur fiscal :	19
2.5	Les caractéristiques de l’auditeur fiscal.....	19
Section 03 : appréciation du système fiscal algérien.....		22
1	Présentation général et notion de bases :	22
1.1	Définition de l’impôt.....	22
2	Caractéristiques de l’impôt	22
3	La procédure d’établissement d’un impôt	23
3.1	Champ d’application de l’impôt	23
3.2	L’assiette.....	23
3.3	le fait générateur	23
3.4	La base imposable	23
4	Classifications des impôts.....	23
5	Classification fondée sur la nature de l’impôt.....	24
5.1	Impôt direct et impôt indirecte	24
5.2	L’impôt et la taxe	24
5.3	L’impôt et la taxe parafiscalité:	24
6	Classification fondée sur l’étendue du champ d’application :	25
6.1	Impôt réel et impôt personnel	25
6.2	Impôt général et impôt spécial	25
7	Classification fondée sur les conditions d’établissement de l’impôt	25

7.1	Impôt de répartition et impôt de quotité	25
7.2	Impôt proportionnel et impôt progressif	26
8	Classification économique de l'impôt.....	26
9	Le système fiscal applicable aux entreprises Algériennes	26
9.1	Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS)	27
9.2	Impôt sur le revenu global (IRG) :.....	38
A.	Définition de l'impôt sur le revenu global	38
B.	Caractéristiques de l'IRG :	38
C.	Champ d'application.....	38
A.	Base imposable	39
B.	Taux d'imposition.....	40
C.	Taux d'imposition de l'IRG :	42
D.	Taux des retenues à la source	43
9.3	Impôts forfaitaire unique (IFU) :.....	47
A.	Champ d'application :.....	47
B.	Base imposable :	48
C.	Taux d'imposition.....	48
D.	Répartition du produit de l'IFU :.....	48
E.	Exemptions et exonérations :.....	48
F.	Taux d'imposition :	49
9.4	Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).....	51
A.	Champ d'application.....	51
A.	Assujettis :	52
B.	Opérations exonérées.....	52
2.	Les opérations exonérées à l'importation.....	55
3.	Les opérations exonérées à l'exportation	56
C.	Base imposable :	57

D.	Taux d'imposition :	57
9.5	Taxe sur l'activité professionnelle : TAP	57
A.	Champ d'application	57
B.	Base imposable	57
C.	Taux d'imposition	58
	Chapitre II : La démarche et mission de l'audit fiscal	58
	Section 01 : démarche de l'audit fiscal	58
1	Phase Préliminaire	59
1.1	Objectifs de la phase préliminaire :	59
1.2	La lettre de mission :	59
2	Prise de connaissance Générale	60
2.1	Objectifs de la prise de connaissance générale :	60
2.2	Éléments de la prise de connaissance générale :	60
2.3	Évaluation d'audit de risque et le seuil de signification	61
3	L'étude du contrôle interne spécifique au domaine fiscal :	62
3.1	Objectifs de cette phase :	62
3.2	L'évaluation du contrôle Interne Spécifique à la régularité et l'efficacité fiscale.	63
A.	Evaluation spécifique à la régularité	63
3.3	Mise en œuvre de l'étude du système de contrôle interne inhérent à la fonction fiscale :	64
4	Contrôle des opérations fiscales	64
4.1	Objectif du contrôle des opérations fiscales	64
4.2	Modalité de contrôle de la régularité fiscal	66
a.	Le contrôle par questionnaire	66
b.	Les contrôles complémentaires	66
5	Synthèse et rapport	67
	Section 02 : L'évaluation de la mission d'audit fiscal	67
1	La forme et le contenu d'un rapport d'audit fiscal	68

1.1	La forme d'un rapport d'audit fiscal.....	68
1.2	Le contenu du rapport d'audit fiscal	68
1.3	L'énoncé de la recommandation :	69
A.	Recommandation à titre curatif :	69
Section 03 : Achèvement de la mission et rapport de l'audit fiscal		72
1	Le rapport d'audit fiscal	72
1.1	La forme et le contenu du rapport d'audit	72
1.2	Les caractéristiques du rapport d'audit	73
2	Les recommandations et les limites de l'audit fiscal	74
2.1	Communication des recommandations	74
2.2	Les limites de l'audit fiscal	75
Chapitre III : Les risques fiscaux.....		77
Section 01 : notion de fiscalité.....		77
1	Définition et rôle de la fiscalité.....	77
1.1	Définition de la fiscalité	77
1.2	Rôle de la fiscalité :	78
2	Evolution de la fiscalité.....	78
Section 02 : l'audit fiscal mesure le risque fiscal		78
1	Le risque fiscal.....	78
2	Les sources du risque fiscal	79
2.1	Les risques d'origine interne.....	79
2.2	Les risque d'origine externe.....	80
A.	La complexité des textes fiscaux.....	80
3	La doctrine administrative.....	81
4	La mesure du risque fiscal.....	82
5	Les différents domaines et sources de risques fiscaux	84
6	Les domaines de risques fiscaux.....	84

6.1	Les risques de transactions.....	85
6.2	Les risques de situation	85
6.3	Les risques opérationnels	86
6.4	Les risques de compliance	87
6.5	Les risques comptables.....	87
6.6	Les risques de management.....	87
6.7	Les risques de réputation	88
6.8	Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.....	88
	Section 03 : Gestion du risque fiscal : Définition et Étapes.....	89
1	Gestion des risques de l'entreprise.....	89
1.1	Définition de la gestion des risques de l'entreprise	89
1.2	Étapes de la gestion des risques de l'entreprise.....	92
2	Définition et caractéristiques de la gestion du risque fiscal de l'entreprise.....	93
3	Étapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal.....	97
4	Détection des risques fiscaux.....	97
	Conclusion générale	101