

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Djilali LIABES de Sidi Bel Abbés
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et de Gestion

Mémoire de Magistère en Sciences de Gestion

Option : Finance et Contrôle

Thème :

Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques de l'Etat

Présenté par : BLAHA Brahim

Devant le jury composé de :

Pr. R. BACHOUNDA	Professeur	Président
Pr. E.SALAH	Professeur	Encadreur
Dr. M.BENSAID	Maitre de conférences -A- UDL. SBA	Examineur
Dr. B. OUNANE	Maitre de conférences -A- UDL. SBA	Examineur

Année Université 2015-2016

Remerciements



🌸 *Nous devons remercier **Allah** le tout puissant pour la volonté et le courage qu'il nous a donnés pour l'achèvement de ce travail.*

🌸 *Nous tenons à exprimer nos remerciements à notre encadreur, **Dr. SALAH Elyes**, pour son aide, ses conseils et assistance tout au long de la concrétisation de ce mémoire.*

🌸 *En témoignage de nos profonds sentiments de respect, d'estime et de reconnaissance, nous tenons à exprimer nos vifs remerciements à tout membre de notre très chère famille.*

🌸 *Nous tenons à remercier tous les enseignants et tous le personnel de la Faculté des Sciences Economiques, Gestions et Commerciales de Sidi Bel Abbes, qui ont contribués au bon déroulement de notre formation et à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce travail, soit par leur soutien moral ou matériel.*

Dédicaces

A la source de mon existence, mes chers parents

A celle qui partage le pire et le meilleur de ma vie, ma femme

A mes frères et mes sœurs et leurs enfants

A tous ceux à qui je tiens

Je dédie ce modeste travail.

Brahim

ملخص

تعتبر الضريبة المصدر الرئيسي للأموال في الدولة، فقط السلطة العامة هي التي تستطيع تلبية الطلب على السلع العامة للمواطنين مثل السلامة العامة، الصحة، التعليم، الحفاظ على البيئة، العدل والدفاع عن الوطن بتعبير عن مفهوم ما نسميه الآن "الخدمة العامة". تنتج الدولة السلع العامة المطلوبة من قبل أفرادها، وتكلفة هذا الإنتاج يحدد المستوى اللازم من الضرائب، الكل يستفيد من المنافع العامة، والكل يجب أن يساهم في تمويلها. ولذلك تعتبر الضريبة حاجة اجتماعية تسمح للدولة بتنظيم الاحتياجات الاجتماعية لتلبيتها و تمويلها من خلال عائداتها.

يتميز النظام الضريبي الجزائري بجانبه الإعلاني وكجزء من هذا النظام، دافعو الضرائب يقومون بأنفسهم بتحديد القواعد الضريبية والإعلان عنها من تلقاء أنفسهم إلى السلطات الضريبية. وبالتالي طبيعة هذا النظام يترك هامشا واسعا لإخفاء الدخل للممارسات الاحتياطية.

الواقع أن الذي يخفي دخله من أجل التهرب من كل أو جزء من الضريبة يكون مرتكبا لفعل معادي للمجتمع في المقام الأول وبالتالي يعتبر هذا عمل غير قانوني، من محاكاة أو إخفاء ناتج عن العمل الواعي من قبل المدين.

السلطات الضريبية لديها واجب الدفاع عن مصالح خزينة الدولة وتوبيخ الغش بجميع أشكاله لتوفير للدولة العامة وسلطاتها الموارد اللازمة لإنجاز مهامهم. للحد من هذه الظاهرة أو على الأقل تخفيفها، وضعت الإدارة الضريبية حتى الآن للسيطرة المنهجية للأنشطة إطار تنظيمي، تشريعي وتدرجي أكثر ملائمة. ولهذا الغرض يجب أن يكون لدى الإدارة الضريبية ترسانة قانونية فعالة جدا للتصدي للأعمال الاحتياطية من دافعي الضرائب غير شريفيين.

من بين القوى المتاحة لمصلحة الضرائب، وفقا للقانون، والسلطة القانونية حق المراقبة للتحكم في هذا النظام النظير الإعلاني أساسا. هذا الحق يترجم بصورة فعالة التحكم في مبدأ المساواة والدفاع عن مصالح دافعي الضرائب الصادقين كما أنه يضمن المنافسة العادلة بين دافعي الضرائب و التوزيع العادل للأعباء الضريبية حتى أنها وضعت على مدى العقد الماضي جهاز تحكم في الإجراءات و وكذلك مواد العقوبات و على مستوى موارد التدخل.

لقد حان الوقت لإعادة التوازن لأنه من الواضح تم كسر هذه الموافقة اليوم، إلى أن يزداد بعدا جديدا، هو الموافقة على عنصر المراقبة. المشرع يجعل التشريع والرقابة الضريبية تقنيات أكثر فعالية لكشف وتصحيح الأخطاء، أو الحذف أو القصور، والتي سوف تسمح للقمع التهرب من دفع الضرائب.

RESUME

L'impôt est la principale source dans un état, seule l'autorité publique peut satisfaire la demande de bien publics comme la sécurité publique, la santé, l'éducation, l'environnement, la justice et la défense nationale, expression du concept de ce que l'on appelle aujourd'hui « service public ». L'Etat produit les biens publics demandés par ses membres, le cout de cette production détermine le niveau nécessaire des prélèvements obligatoires. Tout profitant des biens publics, tous doivent contribuer à leur financement. L'impôt est considéré donc comme un besoin social » permettant à l'Etat de s'organiser pour répondre aux besoins sociaux à travers le financement de ses recettes.

Le système fiscale Algérien se caractérise par son aspect essentiellement déclaratif. Et dans le cadre de ce système, les contribuables déterminent eux-mêmes leurs bases d'imposition et les déclarent spontanément à l'administration fiscale. Le caractère de ce système laisse donc une large marge pour la dissimulation des revenus, pour les pratiques frauduleuses.

En effet celui qui dissimule les revenus afin d'échapper à tout ou partie de l'impôt « se rend coupable d'un acte antisocial en premier chef ». Par conséquent la fraude fiscale est un acte illicite de simulation ou dissimulation résultant d'une action consciente de la part du redevable.

Les autorités fiscales ont l'obligation de défendre les intérêts du trésor et de réprimander la fraude sous toutes ses formes pour procurer à l'Etat et aux collectivités publiques les ressources indispensables à l'accomplissement de leurs taches et finances ainsi leur budget.

Pour freiner ce phénomène ou du moins en atténuer les effets, l'administration fiscale a développé à ce jour des actions de contrôle systématiques des activités a fortes propension de fraude tous en mettant en place progressivement un dispositif réglementaire et législatif plus adapté. A cet effet l'administration fiscale doit disposer d'un arsenal juridique très efficace pour contrecarrer les agissements frauduleux de contribuables malhonnêtes.

Parmi les pouvoirs que l'administration fiscale dispose, en vertu de la loi, le pouvoir légal de contrôle qui est la contrepartie d'un système essentiellement déclaratif. Ce pouvoir de contrôle traduit concrètement le principe de l'équité et cela en défendant l'intérêt des contribuables honnêtes car il assure une égale concurrence entre les contribuables par une

juste répartition des charges fiscales. Ainsi elle a développé, au cours de la décennie écoulée un dispositif de contrôle tant au niveau des procédures et sanctions qu'au niveau des moyens d'intervention aussi bien que matériels.

Le moment est venu de rétablir un équilibre qui, de toute évidence, a été rompu, car ce consentement, de nos jours, doit être accru d'une nouvelle dimension, celle de consentement au contrôle.

Le législateur fait en sorte de rendre plus efficace la législation et les techniques de contrôle fiscal afin de déceler et rectifier les erreurs, insuffisances ou omissions, ce qui permettra la répression de la fraude fiscale.

Liste des abréviations

ANDI : Agence Nationale de Développement de l'Investissement

ANGEM : Agence Nationale de Gestion du Micro Crédit

ANSEJ : Agence Nationale de soutien a l'emploi des Jeunes

CDI : Centre des impôts

CFE : Contrôle fiscal externe

CIDTA : Code des impôts directs et taxes assimilées

CNAC : Caisse Nationale Assurance Chômage

CNRC : Centre national du registre de commerce

CPF : Code des procédures fiscales

CPI : Centre de proximité des impôts

CSP : Contrôle sur pièces

DGE : Direction des grandes entreprises

DGI : Direction générale des impôts

DGPP : Direction générale de la politique publique

DIDF : Direction de l'information et de la documentation fiscale

DIW : Direction des impôts de wilaya

DRI : Direction régionale des impôts

DRV : Direction des recherches et vérifications

FICOBA : Fichier des comptes bancaires

FNF : Fichier national des fraudeurs

IBS : Impôt sur le bénéfice de la société

IFU : Impôt forfaitaire unique

IRG : Impôt sur le revenu global

LF : Loi de finance

LFC : Loi de finance complémentaire

NIF: Numéro d'identification fiscal

NTIC : Nouvelles technologies de l'information et de la communication

OCDE : L'Organisation de coopération et de développement économiques

PIB : Produit Intérieur Brute

PME/PMI : Petite et moyenne entreprise, petite et moyenne industrie

SDCF: Sous direction du contrôle fiscal

SI : Système d'information

SRV : Services de la recherche et vérification

TAP : Taxe sur l'activité professionnelle

TCA : Taxe sur chiffre d'affaire

TTC : Tous taxes comprises

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée

VASFE : Vérification approfondi de la situation fiscale d'ensemble

VC : Vérification de la comptabilité

VP : Vérification ponctuelle

Table des matières

Dédicaces	
Remerciements	
Liste des abréviations	
Résumé	
Introduction.....	1
Chapitre 01 : Aspects théoriques de la fraude fiscale.....	6
1. Définition de la fraude fiscale.....	7
2. Eléments de la fraude fiscale.....	10
2.1 L'élément matériel.....	10
2.1.1 La fraude fiscale par omission.....	11
2.1.2 La fraude fiscale par action.....	12
2.2 L'élément intentionnel.....	12
2.3 L'élément légal.....	13
3. Les différentes formes de la fraude fiscale.....	14
3.1 La fraude simple et la fraude caractérisée.....	15
3.1.1 La fraude fiscale simple.....	15
3.1.2 La fraude fiscale caractérisée.....	15
3.2 la fraude licite et la fraude illicite.....	18
3.2.1 La fraude licite ou légale.....	18
3.2.2 La fraude illicite ou illégale.....	18
3.3 La fraude nationale et la fraude internationale.....	18
3.3.1 Classification géographique.....	18
3.3.1.1 La fraude fiscale nationale.....	18
3.3.1.1.1 La fraude fiscale artisanale.....	19
3.3.1.1.2 La fraude industrielle.....	19

3.3.1.2	La fraude fiscale internationale.....	20
3.3.1.2.1	La carrousel TVA.....	21
3.3.1.2.2	Les entreprises localisées fictivement à l'étranger.....	21
3.3.1.2.3	Les montages juridiques où s'interposent différentes structures écrans.....	21
4.	Mesurer la fraude fiscale ; les méthodes.....	23
4.1	Méthodes direct.....	23
4.1.1	les méthodes globales.....	23
4.1.1.1	la comptabilité nationale.....	23
4.1.1.2	les extrapolations à partir des données des redressements fiscaux.....	24
4.1.1.3	Les amnisties fiscales.....	25
4.1.2	Les enquêtes spécifiques.....	26
4.1.2.1	La méthode d'échantillon représentatif des contribuables.....	26
4.1.2.2	Vérification d'un échantillon de contribuables.....	28
4.2	Les méthodes indirectes.....	28
4.2.1	L'approche monétaire.....	29
4.2.2	L'approche de la variable latente.....	29
	Chapitre 02 : Manifestations, causes et conséquences de la fraude fiscale.....	30
1.	Manifestations de la fraude fiscale (les moyens de la fraude).....	31
1.1	La dissimulation comptable.....	31
1.1.1	La diminution des recettes (l'affectation des produits).....	31
1.1.2	la dissimulation matérielle.....	33
1.1.2.1	La dissimulation partielle.....	33
1.1.2.2	La dissimulation totale.....	34
1.1.3	La dissimulation juridique.....	34
1.1.3.1	Fausse qualification d'une opération juridique.....	35
1.1.3.2	Les opérations fictives.....	35
2.	Les formes de manifestation de la fraude fiscale.....	35

2.1 La fraude traditionnelle de l'impôt.....	36
2.1.1 L'exercice dans des zones « de non droit ».....	36
2.1.2 L'omission volontaire de déclaration.....	36
2.1.3 Falsification du résultat de l'exercice.....	37
2.1.4 Les pratiques de sous estimation et minoration quantitatives des stocks.....	37
2.1.5 Les pratiques sur le compte client.....	38
2.1.6 Les pratiques sur le compte des disponibilités.....	38
2.1.7 Les pratiques sur le compte capital.....	38
2.1.8 Les pratiques sur les dettes.....	38
2.1.9 Les pratiques de majoration des charges.....	39
2.1.10 pratiques de minimisation des bénéfices.....	39
2.2 La fraude modernisée de l'impôt.....	40
2.1 Importation sur procuration du registre de commerce.....	41
2.2 Distribution de bénéfices dissimulés (prestations appréciables en argent), créance en restitution et inexactitude des comptes.....	41
2.3 Falsification des documents pour bénéficier des remboursements ou d'imputation d'impôts.....	42
2.4 Les minorations des achats.....	42
2.4.1 Omission d'enregistrer certaines factures d'achat reçues des fournisseurs.....	43
2.4.2 Achat sans factures.....	43
2.4.3 Comptabilisation d'avoirs fictifs.....	43
2.4.4 Achats sous de fausses identités.....	43
2.5 Comptabilité arrangée.....	43
2.5.1 Vente sans établissement de factures.....	43
2.5.2 Etablissement de factures pour des ventes ou prestation de services fictives.....	44
2.5.3 La tenue d'une double comptabilité et des documents falsifiés.....	44
2.5.4 Omissions de passation d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou	

Fictives.....	44
2.5.5 Organisation par le contribuable de son insolvabilité.....	44
3. Les causes de la fraude fiscale.....	45
3.1 Le manque de lisibilité, la complexité de la réglementation, des démarches et des procédures.....	45
3.2 Le poids élevé de l'impôt.....	46
3.3 La mauvaise qualité du service à l'utilisateur.....	47
3.4 La mauvaise gouvernance publique en matière de dépenses.....	47
3.5 Un sentiment d'iniquité.....	48
3.6 Une crise de confiance.....	48
3.7 La mondialisation et la compétition fiscale.....	49
3.8 Les mentalités.....	49
3.9 La pression fiscale.....	50
3.10 La conjoncture économique.....	50
3.11 L'appât du gain.....	50
3.12 L'idéologie et l'étatisme.....	50
3.13 Les refus des contraintes.....	52
3.14 Le contentieux fiscal.....	52
3.15 La démagogie des acteurs politiques.....	53
3.16 L'inégalité du traitement du contribuable.....	54
3.17 Les finalités de l'impôt.....	54
3.18 Les effets pervers des hydrocarbures.....	55
3.19 La corruption des pouvoirs.....	56
4. Les conséquences de la fraude fiscale.....	58
4.1 Les conséquences morales et sociales.....	58
4.2 Les conséquences budgétaires et économiques.....	59
4.2.1 Les conséquences budgétaires.....	59
4.2.2 Les conséquences économiques.....	61

Chapitre 03 : Contrôle fiscale et recettes publiques de l'état.....	63
1. Notion du contrôle fiscal.....	64
2. Rôle et finalités du contrôle fiscal.....	65
2.1 Finalités du contrôle fiscal.....	65
2.1.1 La finalité dissuasive.....	65
2.1.2 La finalité budgétaire.....	66
2.1.3 La finalité répressive.....	66
2.2 Rôle du contrôle fiscal.....	67
3. Les différentes formes de contrôle fiscal.....	68
3.1 Le contrôle en cabinet : (contrôle de bureau).....	68
3.1.1 Le contrôle formel.....	68
3.2.2 Le contrôle sur pièces.....	69
3.2 Le contrôle sur place : (contrôle approfondie).....	71
3.2.1 La vérification de comptabilité.....	71
3.2.2 La vérification ponctuelle de comptabilité.....	73
3.2.3 La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE).....	65
4. L'organisation du contrôle fiscal.....	76
4.1 Les structures à compétences nationale.....	77
4.1.1 La direction des recherches et vérification DRV.....	77
4.1.2 La direction des grandes entreprises (DGE)	78
4.2 Les structures à compétence locale : On distingue.....	81
4.2.1 Les centres des impôts (CDI)	81
4.2.2 La sous direction du contrôle fiscale.....	82
5. Présentation des concepts budgétaires.....	84
5.1 Définition du budget	84

5.2 Les caractéristiques du budget de l'état.....	85
5.3 Les phases d'élaboration du budget.....	85
5.4 Le contenu du budget général de l'Etat.....	87
5.4.1 La structure des recettes publiques.....	87
5.4.2 L'évaluation des recettes.....	88
5.4.2.1 La deuxième technique : l'évaluation au réel.....	88
5.4.2.2 La première technique : la règle de la pénultième année.....	88
5.4.3 La structure des dépenses publiques.....	89
5.4.3.1 Les dépenses d'équipement.....	89
5.4.3.2 Les dépenses de fonctionnement.....	89

Chapitre 04 : L'Orientation stratégique du contrôle fiscal de l'état en matière de lutte contre la fraude.....91

1. Les instruments juridiques d'interventions dévolus aux services fiscaux en matière de recherche de l'information.....	92
1.1 Le recensement périodique des contribuables, des activités et de biens immobiliers...92	
1.1.1 Les objectifs et finalités dédiés à l'activité de recherche.....	92
1.2 Le droit de communication.....	94
1.2.1 Collecte de données dont la mise à disposition de l'administration fiscale de façon systématique est légalement requise.....	95
1.2.2 Recueil des informations auprès des tiers (source externes)	96
1.3 Le droit d'enquête.....	97
1.4 Le droit de visite.....	98
2. La stratégie en matière de programmation pour la lutte contre la fraude fiscale.....	99
3. Le déploiement de l'outil de suivi et de pilotage du contrôle fiscal externe.....	101
4. Présentation du fichier national des fraudeurs.....	102
5. Le recours à l'assistance administrative internationale dans le cadre de l'échange de renseignements.....	103

6. Adaptation et renforcement des moyens humains.....	105
7. La flagrance fiscale un instrument de contrôle pour de meilleurs résultats.....	105
7.1 Définition.....	106
7.2 Les cas de délit de Flagrance Fiscale.....	106
7.3 Les objectifs de la procédure de Flagrance Fiscale.....	107
7.3.1 Constater et stopper une fraude en cours.....	107
7.3.2 Contrôler les activités éphémères.....	107
7.4 Les conséquences de la procédure de Flagrance Fiscale.....	107
7.5 Les amendes appliquées à la flagrance fiscale.....	108
8. Evolution : Aperçu sur le projet de mise en place système d'information.....	108
9. Action intersectorielles : activités des brigades Mixtes de Contrôle, Impôts-Douanes-Commerce.....	110
10. Impôt forfaitaire unique (IFU)	110
11. Etude et analyse des résultats du contrôle fiscal	112
Conclusion.....	119
Bibliographie	

Introduction :

Le système fiscal constitue l'ensemble des impositions établies par l'Etat et des procédures inhérentes à la gestion de l'impôt assuré par un système d'organisation représentée par l'administration fiscale face aux citoyens.

Chaque citoyen doit nécessairement avoir une prise de conscience, un sens du devoir et de sacrifice envers son pays et son Etat et apporter sa contribution pour le développement de ce dernier. Il doit être un citoyen modèle et exemplaire, en accomplissant ses obligations fiscales volontairement en tant que contribuable. Ceci se traduit par la notion de civisme.

Le civisme peut être défini comme un devoir social qui a pour soubassement le respect des lois et règlements en vigueur dans un Etat où le citoyen a une conscience parfaite de ses droits mais aussi de ses devoirs envers la société dans laquelle il évolue au quotidien pour que l'intérêt général prime sur l'intérêt individuel.

Ainsi « le civisme désigne le respect du citoyen pour la collectivité dans laquelle il vit et de ses conventions, dont notamment sa loi. Ce terme s'applique dans le cadre d'un rapport à l'institution représentant la collectivité : il s'agit donc du respect de la « chose publique » et de l'affirmation personnelle d'une conscience politique. Le civisme implique donc la connaissance de ses droits comme de ses devoirs vis-à-vis de la société»¹.

Pour avoir une société civilisée, il faut payer l'impôt, mais les citoyens à travers le monde veulent avoir la civilisation en dépensant moins ou gratuitement alors qu'il est primordial d'atteindre un bon niveau de moralité entre l'Etat et les citoyens. Les liens étroits qui relient la civilisation à l'impôt sont traduits par la part de ce dernier dans le produit intérieur brut, cette part qui ne cesse d'augmenter depuis le siècle dernier dans les pays développés « Le jugement de Morgenthau décrit pourtant de façon adéquate la voie suivie au cours du XXe siècle par les pays dits développés : la part de l'impôt dans le produit intérieur brut (PIB), proche de 10 % un peu partout avant la Première Guerre mondiale, s'élève en moyenne à 35 % dans les pays de l'OCDE en 2007, allant de 28,3 % pour les États-Unis à 48,7 % pour le Danemark. À l'échelle mondiale, les pays où l'impôt représente entre un quart et la moitié du PIB sont aussi ceux qui garantissent le mieux les libertés individuelles et l'expression démocratique. La hausse continue des taux de prélèvements, du moins jusqu'aux

¹<http://fr.wikipedia.org/wiki/Civisme>.

années 1970, a accompagné la croissance économique, le développement des services publics et la construction des protections sociales. La France n'a pas échappé à cette évolution, avec un taux égal à 43,5 % du PIB en 2007, contre 8 à 10 % en 1900, soit une multiplication par quatre en un siècle »¹.

Ces statistiques indiquent que la part de l'impôt dans le produit intérieur brut (PIB) d'un Etat est devenue très importante avec le temps, ceci est le résultat de l'ascension du pouvoir de l'Etat fiscal et ainsi que de la multiplication de ses missions et interventions dans la vie sociale des citoyens.

La résistance à l'impôt est un phénomène ancien, l'histoire le démontre à travers les révoltes fiscales et les batailles intellectuelles, politiques et sociales. Comme par exemple celle de la population française de 1789 qui s'est traduite par des conflits, des accords et des compromis qui l'ont rendu possible à travers le temps, pour que les citoyens acceptent de ce fait la valeur et la répartition de l'impôt.

Actuellement le citoyen est soucieux des finalités de ses contributions fiscales et de l'affectation de l'argent public car il se considère comme un client, plus qu'un contribuable, l'impôt est perçu par ce dernier comme le prix d'un service rendu par l'Etat qui en bénéficie plutôt que comme un acte de solidarité voire comme un devoir envers la société.

Le système fiscal en Algérie est essentiellement déclaratif à l'instar de nombreux pays, assorti d'une obligation de paiement spontané de l'impôt auquel le contribuable est assujéti, ce dernier s'adresse à l'administration pour déclarer les opérations qu'il a faites et fournit ainsi périodiquement diverses déclarations et renseignements sous sa responsabilité liés à ses revenus, ses chiffres d'affaires et aux différents montants des impôts dus.

Supposant de ce fait que le contribuable a une connaissance étendue et parfaite de ses obligations fiscales, l'administration fiscale met à sa charge l'enregistrement et la liquidation de ses déclarations qui sont présumées sincères et exactes, mais la fraude fiscale peut se manifester à ce niveau, car ne voulant pas payer l'impôt le contribuable ne déclare pas ses revenus, ou bien développe des méthodes pour éviter le paiement de l'impôt en minorant ses revenus qui peuvent aller jusqu'à une escroquerie fiscale pure et simple.

¹Tous les chiffres proviennent de l'OCDE, Statistiques des recettes publiques, 1965-2008, Paris, 2009 (www.oecd.org/ctp/taxdatabase).

La propagation de ce genre d'attitudes vis-à-vis de l'administration fiscale va impliquer de nombreuses difficultés de perception et de recouvrement de l'impôt du fait d'insuffisances ou de défaut de déclarations.

Pour bâtir un Etat, il est plus difficile en réalité qu'il paraît l'être à première vue, l'Etat doit faire en sorte que tous ceux qui remplissent les conditions paient l'impôt qui est un acte de puissance publique car c'est la meilleure façon de rendre le maillage fiscal efficace et par voie de conséquence couvrir le budget national.

Sans ressources l'État ne peut assumer aucune des obligations qui lui sont confiées, pour construire et former un Etat moderne, contemporain et démocrate qui maintient l'ordre, l'éducation, la santé, la justice, l'une des principales prérogatives des États nations.

Les autorités fiscales ont l'obligation de défendre les intérêts de l'État, du trésor et de lutter contre la fraude sous toutes ses formes pour procurer à l'Etat et aux collectivités publiques les ressources indispensables à l'accomplissement de leurs tâches.

Parmi les pouvoirs que l'administration fiscale dispose, en vertu de la loi, le pouvoir légal de contrôle qui est la contrepartie d'un système essentiellement déclaratif. Ce pouvoir de contrôle traduit concrètement le principe de l'équité et cela en défendant l'intérêt des contribuables honnêtes car il assure une égale concurrence entre les contribuables par une juste répartition des charges fiscales.

Le contrôle fiscal apparaît comme un moyen de repérer et de réparer les insuffisances du contribuable ou les erreurs que l'administration fiscale a commis lors de l'établissement de l'impôt, mais également de déceler une éventuelle fraude. Il constitue un dispositif réglementaire et législatif que l'administration fiscale utilise pour relever les irrégularités, les manquements aux obligations fiscales par les contribuables et infliger aux fraudeurs des sanctions fiscales.

Compte tenu de l'importance du phénomène de la fraude fiscale, nous allons nous intéresser tout au long de ce travail à la fraude fiscale en présentant une analyse de ce phénomène. Un regard sur la notion et les causes et ses effets, ainsi que ses manifestations, la répression de cette dernière par le contrôle fiscal apparaît comme une évidence et passera ainsi par une meilleure application de l'impôt, incluant précisément une action pertinente et bien menée contre la fraude qui passe par l'emploi de dispositifs répressifs et préventifs, la collaboration des secteurs concernés, sur des dispositifs législatifs et réglementaires, sur des

moyens de contrôle modernes et sur des mesures spécifiques. De la sorte, un climat de confiance instaurant la sécurité juridique nécessaire doit être créé.

En effet, pour pouvoir mener l'étude de ce thème d'actualité la question principale de notre problématique peut être présentée comme suit: « Quelle stratégie doit être adoptée par l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale et quel est son apport au financement des recettes publiques de l'Etat en Algérie » ?

De cette question principale, il est possible d'envisager les questions subsidiaires suivantes:

- Quel sont les concepts liés à la fraude fiscale, ses différentes formes et son évaluation ?
- Quelles sont les principales causes, manifestations et conséquences de la fraude fiscale ?
- Qu'est ce que le contrôle fiscal, ses formes, son rôle, ses objectifs et ses finalités ?
- Quel est l'apport du contrôle fiscal dans le financement des recettes publiques de l'état ?

Pour essayer de répondre à ces questions nous proposons les hypothèses suivantes :

- L'administration fiscale a une stratégie pour lutter contre la fraude à travers le contrôle fiscal ;
- L'administration fiscale a les moyens pour lutter contre la fraude à travers le contrôle fiscal ;
- Le contrôle fiscal a un impact effectif du contrôle fiscal sur les recettes publiques de l'état.

Objectif de la recherche : est de cerner le concept de la fraude fiscale en Algérie.

Ce travail nous permet de développer un de ses volets importants qui est le dispositif du contrôle fiscal, ses composantes, son enjeu majeur pour la justice fiscale et sociale.

La lutte et la répression de la fraude fiscale à travers une stratégie fiscale basée sur ce dispositif, et son apport au financement des recettes publiques de l'Etat.

Méthodologie de recherche : Pour bien cerner notre objectif, expliquer l'ensemble de ses points et essayer de répondre à notre problématique, nous subdivisons notre travail en deux parties :

Dans la première partie de ce mémoire nous présentons les aspects théoriques de la fraude fiscale, ses différents types, les méthodes d'évaluations, ses causes, ses conséquences ainsi que ses différentes façons de manifestations.

Dans la seconde partie de ce mémoire, nous allons essayer de présenter les concepts théoriques du contrôle fiscal, le budget de l'état et l'apport du contrôle au financement des recettes publiques de l'état à travers une étude analytique de données réelles recueillies auprès de l'administration fiscale.

Chapitre 01 :

Aspects théoriques de la fraude fiscale

La fraude fiscale constitue l'un des sujets les plus confrontés, actuellement, dans le domaine fiscal. A cet égard, de nombreux techniciens, théoriciens et différentes organisations se sont livrés à l'étude de ce phénomène, ses causes et ses conséquences ainsi que les moyens permettant de la maîtriser et par conséquent, limitée l'impact de ses effets.

1. Définition de la fraude fiscale.

Emprunté du latin "fraudis" qui signifie à la fois erreur et provocation à l'erreur ; c'est-à-dire tromperie, le mot "fraude" dans un sens plus large s'applique à tous les procédés déloyaux tendant à un résultat malhonnête ou irrégulier. D'après le dictionnaire, LAROUSSE, la fraude fiscale c'est l'acte de mauvaise foi accompli en contrevenant à la foi ou aux règlements en vigueur et nuisant au droit d'autrui.

Par ailleurs, il n'est pas facile de donner une définition exacte de la fraude fiscale, car sa délimitation est différente d'une législation à une autre et d'un auteur à un autre.

La littérature spécialisée donne de la fraude fiscale des définitions diverses dont nous reproduisons ci-après les plus appropriées.

"théoriquement, il est relativement aisé de donner une définition à peu près valable de la fraude . Nous écrivons bien « à peu près valable», car quelle que soit la définition adoptée, elle n'obtiendra pas l'adhésion de l'ensemble des juristes, des économistes ou des fiscalistes"¹.

La définition donnée par André MARGAIRAZ : « on peut dire qu'il y'a fraude lorsqu'on applique les procédés permettant d'échapper à un impôt alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire dans son sens le plus général. La fraude s'assimile tout simplement à une action de mauvaise foi accomplie dans le but de tromper ».²

Ainsi, la fraude fiscale peut être définie comme étant " une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases"³.

Selon M.Frank : " la fraude fiscale, recouvre non seulement le recours à des procédés illégaux, susceptibles d'être sanctionnés comme tels mesures répressives d'ordre administratif ou pénal, dans le but d'échapper en tout ou en partie à l'impôt, mais aussi toute autre

¹A. MARGAIRAZ "la fraude fiscale et ses succédanés", Lausanne, 1977, p.16.

² André MARGAIRAZ. La fraude fiscale et ses succédanés CNE LAUSANE, 1977, P27 et 16

³ L. MHÉL et P.BELTRAME "science et techniques fiscales", Thémis, paris, 1984, p.687.

infraction à la législation fiscale, même si elle résulte d'une simple négligence, d'une erreur involontaire,...etc."¹.

A ce sujet écrit Jean Jacques Neuer : " la fraude fiscale existe dans le fait de dissimuler une fraction des impôts ou de majorer une partie des charges. Elles se caractérisent donc un comportement délictueux"².

« Tromperie ou falsification punie par la loi »³, « pratique illicite destinée à payer moins d'impôts »⁴ ou encore « soustraction illégale à la loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper »⁵, la définition de la fraude fiscale, malgré la clarté apparente des distinctions, n'est pas simple.

Le code des impôts n'a pas expressément donné des définitions légales de ce que c'est la fraude fiscale. Si l'on s'en tient à la doctrine (française), la fraude fiscale peut être définie comme : « une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant »⁶.

Selon J.J. BIENVENU et T. LAMBERT : « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt ; soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt ; soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse »⁷.

Pour M. DASSESSE et P. MINNE : « la fraude implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt voire en vue d'obtenir des remboursements d'impôt auquel on n'a pas droit »⁸.

La fraude fiscale est une des formes existantes d'évitement total ou partiel de la contrainte fiscale ressentie fondée sur l'intérêt individuel.

La révolte fiscale n'est pas la fraude ; elle se définit comme un mouvement social d'expression d'un mécontentement plus ancien qui rencontre les conditions de mobilisation favorables fondée sur un certain nombre de données. De même que résister à l'impôt n'implique pas nécessairement un agissement frauduleux ou simplement illicite.

¹ M.FRANK " l'exact perception de l'impôt ;" établissement Emile Bruylant, Bruxelles, 1973, p.115.

² JEAN JACQUES NEUER " fraude fiscale internationale", p.23.

³ Dictionnaire Le Robert illustré d'aujourd'hui en couleur, 1996.

⁴ R. CABRILLAC, Dictionnaire du vocabulaire juridique : Litec, 2005.

⁵ R. GUILLIEN, Lexique des termes juridiques : Dalloz, 13^e éd, 2001.

⁶ P.BELTRAME, l'impôt, éd. M.A., 1987.

⁷ Jean- Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, éd. PUF, Paris, 2003, P. 212.

⁸ Marc DASSESSE et Pascal MINNE, Droit fiscal ; principes généraux et impôt sur les revenus 4théd., Bruxelles, Bruyant, 1996, P.69.

« Ainsi, si le coût d'une stratégie collective paraît trop lourd, l'individu peut se tourner vers d'autres formes d'évitement de l'impôt et, en particulier, vers la fraude fiscale »¹.

« La fraude se situe, alors, sur un continuum constitué par les diverses formes de soustraction à l'impôt, puisqu'elle recouvre des situations très différentes d'évitement de l'impôt : manœuvres frauduleuses, montages, abus de droit, dissimulations, omissions, divers types d'erreurs... »².

La fraude fiscale est une infraction à la loi ayant pour but d'échapper à l'impôt, c'est une réaction d'incivisme envers la législation.

Pour Lucien Mehl, « la fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases »³

La fraude fiscale selon J.J.NEUER : « c'est le fait de dissimuler une fraction des impôts ou de majorer des charges, elle se caractérise par un comportement délictuel ».⁴

Il en est ainsi pour Habib AYADI qui définit la fraude fiscale comme étant « une violation directe consciente ou non de la loi fiscale. Elle s'analyse en un ensemble de combinaisons juridiques, comptables ou de procédés matériels destinés à éluder l'impôt ».⁵

Au final, c'est la grande diversité des attitudes fiscales qui est une fois de plus mise en avant par des recherches. En outre une présentation de douze points détaillés des principales conclusions issues de la recherche expérimentale, que nous reprenons ci-après :⁶

- Les individus déclarent un revenu moindre quand le taux d'imposition augmente ;
- Une augmentation de la pénalité augmente la juste déclaration ;
- Des contrôles plus fréquents favorisent la déclaration honnête des revenus ;
- De nombreux individus surestiment la probabilité d'audit, et agissent comme si elle était supérieure à ce qu'elle est réellement ;
- L'honnêteté diminue dans le cas où les individus ont le sentiment d'être traités d'une manière injuste par rapport aux autres, sans regarder la source de l'iniquité, que ce soit du côté de l'impôt ou de la dépense ;
- La décision de déclaration est prise en même temps d'offre de travail ;

¹ Marc Leroy, *Le contrôle fiscal, Une approche cognitive de la décision administrative*, l'Harmattan, coll. Logiques sociales, 1993, 79.

² M. LEROY, op. Cit., p.80.

³ Lucien MEHL, Camille ROSIER, cité par André MARGAIRAZ, op. Cit, p 27.

⁴ JEAN Jacques .NEUER, *la fraude fiscale internationale*, p.23

⁵ Habib AYADI, *droit fiscal*, CERP Tunis Carthage 1989, p .38

⁶ ALM, J., [1991], « A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting », *The accounting Review*, 66(3), pp.577-593.

- Les individus paient plus d'impôts, quand ils reçoivent quelque chose en contrepartie ;
- La soumission fiscale peut être encouragée aussi bien par des récompenses que par des pénalités ;
- Les individus paient plus d'impôts quand ils sont face à un programme public qu'ils ont sélectionné et qu'ils savent bénéficier d'un soutien très répandu ;
- L'introduction de politiques fiscales incertaines augmente la soumission fiscale en l'absence de dépenses par le gouvernement et la diminue en leur présence ;
- Une amnistie fiscale diminue la soumission post-amnistie, si cette dernière n'est pas bien construite ;
- Quelques individus paient l'impôt car ils sont convaincus que le fait de tricher est mal.

Quelle que soient les définitions données à la notion de fraude fiscale, il est à signaler que sur le plan juridique, la qualification de la fraude, est fondée sur trois éléments que la théorie du droit pénal reprendra pour aboutir à l'élément légal, l'élément matériel et l'élément intentionnel.

En Algérie, l'élément légal découle du principe de la légalité consacré par la constitution et l'article premier du code pénal qui stipule que : « Nul ne peut être puni qu'en vertu d'une disposition d'une loi antérieure ». D'où, l'acte doit être défini, interdit et sanctionné par la loi antérieurement à sa commission pour qu'il puisse être sanctionné.

Le principe de la légalité constitue une garantie fondamentale de l'individu étant donné que seule la loi peut dénoncer certains faits et en prévoir des sanctions.

La législation fiscale donne des garanties au contribuable pour qu'il soit à l'abri des abus possibles de l'administration fiscale. Néanmoins, le système fiscal a prévu un dispositif répressif bien ficelé pour sanctionner la fraude fiscale.

2. Eléments de la fraude fiscale :

2.1 L'élément matériel :

L'élément matériel désigne l'ensemble de moyens de perpétration de la fraude fiscale¹. Il permet d'extérioriser la fraude fiscale sous la forme d'un fait illégal.

¹ L'abus de droit en droit fiscal tunisien, Mayssoun Bouzid, Edition EPU, page 66

« L'élément matériel est d'autant plus indispensable qu'une partie de la doctrine, qualifiée d'objective, estime qu'il est suffisant pour la réalisation de la fraude »¹.

La réalisation de l'objectif de réparation de préjudice causé au trésor public exige de ne tenir compte que du résultat auquel a abouti l'acte commis par le contribuable.

La fraude fiscale suppose : « soit la soustraction de certains éléments d'actif, soit la sous-évaluation des éléments d'actifs, soit la surévaluation des éléments du passif »².

L'élément matériel facilite la tâche de l'administration fiscale et du juge pénal dans la lutte contre la fraude fiscale étant donné qu'il les dispense de la charge de prouver l'élément intentionnel. Néanmoins, le contribuable peut échapper à l'impôt sans qu'il ait l'intention frauduleuse. Il serait injuste de lui appliquer les mêmes sanctions encourues par le contribuable agissant de mauvaise foi.

L'élément matériel revêt deux formes : la fraude fiscale par omission (1) et la fraude fiscale par action (2).

2.1.1 La fraude fiscale par omission :

« Il y'a fraude fiscale par omission lorsque le contribuable s'abstient de déposer ses déclarations dans les délais prescrits »³.

Le code de procédures fiscales⁴ ne prévoit pas cette forme de fraude parmi les comportements susceptibles d'être réprimés pénalement. Peut-on affirmer que l'omission de dépôt des déclarations fiscales dans les délais prescrits par la législation fiscale ne peut pas être considérée comme un cas de fraude fiscale ?

« Le principe d'interprétation stricte des textes fiscaux ainsi que le principe de la légalité des délits et des peines imposant l'exclusion de l'omission de souscrire les déclarations du domaine du délit général de la fraude fiscale »⁵. Toutefois, le non dépôt de déclaration dans les délais prescrits par la législation fiscale fait l'objet d'une sanction fiscale pénale spécifique, prévue à l'article 89 du code des droits et procédures fiscaux.

¹ P.Esmel-Beraudy, « De la spécificité de l'abus de droit en matière fiscale », n°382, p262

² M.Capet, « A propos de la fraude fiscale », R.S.F, 1954, p 503

³ M.Betch, « Contentieux pénal, n°15

⁴Promulgué par la loi n°2000-82 du 09 Août 2000

⁵ Mayssoun Bouzid, « L'abus de droit en droit fiscal tunisien », p 66

2.1.2 La fraude fiscale par action :

La fraude fiscale « conduit à des dissimulations de matière imposable »¹. La dissimulation peut être définie comme étant « le fait de cacher ce qu'on doit révéler »².

Elle peut être soit matérielle, soit juridique.

La dissimulation matérielle « porte notamment sur les bénéfices. Elle est obtenue directement par la majoration des charges »³. Alors que la fraude juridique « s'opère par un acte déguisé ou un acte fictif »⁴.

Le code de procédures fiscales ne réprime que les dissimulations juridiques en tant que fraude fiscale. Ainsi, le législateur semble exclure les dissimulations matérielles du domaine de la fraude fiscale.

La fraude fiscale nécessite l'utilisation de moyens. L'action se distingue de l'intention lorsqu'on recherche l'élément matériel.

Il s'agit de l'action ou de l'omission, lorsqu'il y'a abstention.

L'administration fiscale doit motiver les infractions fiscales pénales constatées et en particulier la fraude fiscale. Cette motivation implique l'obligation :

- D'apporter l'élément matériel de l'infraction fiscale pénale ;
- De préciser l'élément intentionnel, lorsque celui-ci est prévu par la loi fiscale ;
- D'indiquer la disposition légale qui régit l'infraction commise ;
- Et de définir la responsabilité de la personne poursuivie.

La fraude fiscale doit être révélée par un fait extérieur à son auteur pour qu'elle soit punissable.

Souvent, l'élément matériel se manifeste par une action : la production de documents falsifiés, par exemple. Parfois, cet élément consiste en une omission volontaire par le contribuable ayant l'intention de se soustraire illégalement à l'impôt.

2.2 L'élément intentionnel :

Pour qu'on puisse d'intention, il faut d'une part que le contribuable ait conscience qu'il violait une disposition fiscale légale, d'autre part il faut qu'il ait agit volontairement et

¹ J.C Martinez, collection que sais-je ?, 1990, p 85

² G.Corno, « Vocabulaire juridique », PUF, 1992

³ J.C Martinez, op cit,p 85

⁴ J.C Martinez, op cit,p 85

en toute connaissance de cause, il convient donc de s'assurer qu'au moment de l'acte le contribuable agissait librement et sans contrainte.

A ce stade, il est nécessaire à signaler que certains auteurs ne tiennent compte que de l'élément matériel pour déterminer si l'acte commis constitue une fraude fiscale ou non et ne cherchent donc pas à savoir si le contribuable avait au moment de l'action l'intention frauduleuse ou non. L'argument donné par ces auteurs est que le résultat est le même pour le fisc, que le délit soit volontaire ou non ; le trésor a subi un préjudice et une perte¹.

L'intention est établie quand il y'a répétitions de l'acte de fraude (la législation française qui a qualifié l'intention de fraude)

Sur le plan juridique, ces deux éléments s'accompagnent par un élément légal dont le texte réprime l'acte considéré.

2.3 L'élément légal :

Ainsi un acte est considéré frauduleux, et puni sauf s'il est défini, interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale.

Cet élément résulte du principe de la légalité, qui constitue la garantie fondamentale. Il est traduit dans la législation Algérienne par l'article 303² du code des impôts directs stipulant : "quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses, s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe, est passible

- D'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 DA lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000 DA.
- Si le montant est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 300.000 DA, la peine est l'emprisonnement d'un à cinq ans et d'une amende pénale de 50.000 à 100.000 DA.
- Comme il est passible de :
- L'emprisonnement de deux à cinq ans et d'une amende pénale de 100.000DA à 300.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300.000DA et n'excède pas 1.000.000 DA.

¹ Sihem YAHI, le renforcement du dispositif de lutte contre la fraude, IEDF ,22^{ème} promo, 2006.p.8.

² Article 28 journal officiel n 86- .41^{ème} année – 2002

- La réclusion à temps de cinq à dix ans et d'une amende pénale de 300.000DA à 1.000.000 DA lorsque le montant des droits éludés est à 1.000.000 DA et n'excède pas 3.000.000 DA.
- La réclusion à temps de deux à vingt ans et d'une amende pénale de 1.000.000 DA à 3.000.000 DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 3.000.000 DA" .
- Cet article cite expressément les pratiques considérées au plan fiscal comme manœuvres frauduleuses, il s'agit notamment de:
 - L'exercice d'une activité non déclarée ;
 - La réalisation des opérations et de vente sans facture de marchandises ;
 - La délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
 - Passation d'écritures inexactes ou fictives, sciemment dans les documents comptables dont la tenue est obligatoire.

L'article 193 modifié par l'article 8 de loi de finance de 2012 du CPF actualisé en 2013, la fraude fiscale était qualifié avant 2013 de crime (discision de justice) après 2013 elle était qualifié de délit, Il y'a eu séparation entre ce qui relève de la justice (sanction pénale) et ce qui relève de l'administration fiscal (sanction fiscale).

L'assouplissement introduit par la loi de finance de 2012 et importants et répond à une logique qui consiste a appliqué à chaque hauteur de fraude fiscale, une majoration proportionnelle au montant des droits qu'il a éludées par rapport a celui qu'il aurait du payer.

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

3. Les différentes formes de la fraude fiscale

Une distinction entre les diverses combinaisons frauduleuses utilisées par le contribuable, « c'est un fait d'observation évident, il y a des degrés dans la fraude fiscale, le fraudeur occasionnel est différent du professionnel »¹, par l'ampleur, la nature des moyens mis en œuvre, on distingue ainsi la fraude simple de la fraude caractérisée ou complexe, il y a aussi la fraude licite et la fraude illicite, et enfin la fraude nationale et l'internationale.

¹ J Claude martinez ; la fraude fiscale ; presse universitaire de France ; 2 ème édition ; paris 1990.

3.1 La fraude simple et la fraude caractérisée:

3.1.1 La fraude fiscale simple :

La fraude fiscale simple se définit comme « toute action ou omission commise de mauvaise foi pour se soustraire à l'impôt ». ¹ Il faut la distinguer de l'erreur, cette dernière est « une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de bonne foi et sans intention délibérée de fraude » ² ou « Il peut s'agir donc d'une omission, d'un oubli, d'une erreur lors de la déclaration d'un élément imposable ou de toute autre fraude par comportement passif ». ³

Alors que l'erreur est « une irrégularité, inexactitude ou une omission commise de bonne foi et sans intention délibérée de fraude ». ⁴ Ainsi, la fraude simple se distingue de l'erreur par l'élément intentionnel qui marque la fraude.

La fraude simple ne fait l'objet que d'une simple répression fiscale administrative et par conséquent son auteur est sanctionnée par la reconstitution et l'intégration des bénéfices minorés et l'application des amendes fiscales prévues par les codes des impôts sans préjudice de l'action pénale.

3.1.2 La fraude fiscale caractérisée :

La fraude fiscale caractérisée désigne toute omission ou action, accompagnée par l'utilisation de manœuvres frauduleuses, visant la soustraction volontaire à un impôt donné. D'où, « la fraude complexe s'accompagne toujours d'actes positifs et de manœuvres frauduleuses claires et nettes qui la caractérisent » ⁵.

La fraude fiscale complexe réunit à la fois l'élément matériel, légal et intentionnel. En effet, l'existence de manœuvres frauduleuses sert pour établir la volonté de se soustraire frauduleusement à l'impôt. Ce qui nous permet de distinguer la fraude caractérisée de la fraude simple qui se contente de l'établissement de la simple mauvaise foi.

La fraude fiscale est dite caractérisée lorsque le contribuable fraudeur met en œuvre des mécanismes complexes ou utilise des procédés à dimension internationale afin d'échapper à l'impôt.

¹ J. Claude. Martinez, op.cit.p.89.

² D. Marchât, droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, édition L'hermès, 1994.p.320.

³ Amjed Khorbi, mémoire IEDF, 1999-2001, Page 31

⁴ D.Marchat, droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, éd. L'Hermès, 1994, page 320

⁵ Amjed Khorbi, op.cit, page 31

M.Cozian a soutenu que « un contribuable est coupable de manœuvres frauduleuses quand, non seulement il élude délibérément l'impôt, mais également il brouille les pistes pour se mettre à l'abri du contrôle éventuels »¹.

La fraude fiscale caractérisée est une aberration juridique, dans le cas où les justificatifs ne constatent que des contre-vérités économiques et ne correspondent pas à l'usage commercial.

Etant donné que la fraude fiscale caractérisée est issue de montages sophistiqués, la législation fiscale doit s'adapter à l'apparition de nouveaux montages frauduleux complexes qui ne peuvent pas être décelés à partir des moyens de contrôle traditionnels.

« En pratique, le contribuable glisse insensiblement, par touches impressionnistes, de l'utilisation intelligente, mais licite des textes fiscaux à leur violation caractérisée en passant par leur manipulation artificielle, donc illicite »².

« Il existe maintenant deux sortes de fraude fiscale, bien distinctes l'une de l'autre. A côté, de la fraude traditionnelle qui procède par dissimulation de revenus, de recettes commerciales, par défaut de comptabilité, ou comptabilité occulte, il y'a la fraude moderne, par opérations fictives, accessibles aux seules entreprises des astreintes à la tenue d'une comptabilité, qui fausse tous les comptes, substituant aux ventes sans factures, les factures sans vente ni achat »³.

La fraude caractérisée est engendrée par l'utilisation de manœuvres frauduleuses avec l'intervention de la volonté d'échapper à l'impôt et par la définition du code des impôts direct et des taxes assimilées (CIDTA) dans l'article 193 :

Art 193 : « Lorsqu'un contribuable, tenu de souscrire des déclarations comportant l'indication des bases ou éléments à retenir pour l'assiette de l'impôt, déclare ou fait apparaître un revenu ou un bénéfice insuffisant ou inexact... Sont notamment considérées comme manœuvres frauduleuses:

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

¹ M.Cozian, précis de la fiscalité de l'entreprise, L'ITIC, Paris, 1990, page 40

² L.Cadiet, E.Neuve, « Regard sur la fraude fiscale, Paris, Economica, 1986, p13-14

³ J.Cosson, les industriels de la fraude fiscale. Ed.du seuil, 1971, p18-19

- La production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit le dégrèvement, la remise, la décharge ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, soit le bénéfice d'avantages fiscaux en faveur de certaines catégories de redevables.
- Le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou d'avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives, au livres journal et au livre d'inventaire prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu. Cette disposition n'est applicable que pour les irrégularités concernant des exercices dont les écritures ont été arrêtées;
- Le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt ou taxe dont il est redevable;
- Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes tel qu'il ressort des déclarations déposées.
- Le fait de se livrer à une activité informelle, est définie comme telle, toute activité non enregistrée et /ou dépourvue de comptabilité formelle écrite, exercée à titre d'emploi principal ou secondaire.

Selon l'article 36 du code des procédures fiscales, sont considérées comme pratiques frauduleuses :

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

3.2 La fraude licite et la fraude illicite :

Cette classification est basée sur les procédés juridiques permettant d'échapper à l'impôt. Selon que l'on retient l'incrimination de l'administration fiscale ou l'incrimination pénale, on distingue deux notions : fraude légale et fraude illégale.

3.2.1 La fraude licite ou légale:

Selon J.VIDAL : « il n'y a pas en matière fiscale, une fraude permise et une fraude prohibée, il y a habilité licite et violation ouverte ou cachée de la loi »¹.

Selon Camille ROSIER cité dans l'ouvrage d'André Margairaz : « la fraude licite est reconnue comme telle lorsqu'un contribuable recourt à une combinaison ingénieuse qu'il effectue une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation fiscale en vigueur »². Le contribuable dans ce cas, ne fait que contourner le texte légal sans le violer, il a ingénieusement utilisé une fissure de l'arsenal fiscal. Une opération particulière en se basant sur une convention non frappée par la législation en vigueur, dans ce cas le contribuable ne fait que contourner le texte légal sans le violer.

3.2.2 La fraude illicite ou illégale

Elle désigne une violation ouverte et directe de la loi fiscale. A. MARTINEZ écrit à ce sujet : « La terminologie fiscale pourrait faire l'économie de complication bien inutile en évitant d'accorder les qualificatifs sans intérêt juridique ou pratique, au mot fraude ». Le contribuable commet une faute flagrante en s'opposant en connaissance de cause à la loi, cette fraude est sévèrement condamnée.³

3.3 La fraude nationale et la fraude internationale :

3.3.1 Classification géographique :

La délimitation territoriale est l'un des critères de classification de la fraude fiscale, ainsi, on peut distinguer entre une fraude nationale et une fraude internationale.

3.3.1.1 La fraude fiscale nationale :

La fraude fiscale est dite nationale lorsqu'elle « se passe à l'intérieur des frontières, les actes frauduleux sont lieu dans les limites du territoire. Le contribuable se trouve toujours efface

¹ J. Vidal, Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, Dalloz, 1957, p.97.

² Ibid., p.31.

³ Jean Claude Martinez, la fraude fiscale PUF, Paris, 1984, page 98

des autorités de son pays, il se heurte à un fisc unique, ou suivant du pays, à un fisc fédéral et à un fisc cantonal »¹.

Ainsi, la fraude fiscale nationale est toute action et omission de mauvaise foi commise par un contribuable, en accomplissant intentionnellement de manœuvres ayant pour objectif de minorer l'impôt ou de se soustraire au paiement de l'impôt.

Selon A.Margairaz : « la fraude fiscale se passe à l'intérieur des frontières, les actes frauduleux ont lieu dans la limite du territoire, le contribuable se trouve en face des autorités de son pays. Il se heurte à un fisc unique ou suivant l'organisation de certains pays à un fisc cantonal et communal »².

Nous distinguons deux types de fraude fiscale nationale :

- La fraude fiscale artisanale
- La fraude fiscale industrielle

3.3.1.1.1 La fraude fiscale artisanale :

La fraude fiscale est dite artisanale si « elle est le fait d'un contribuable isolé »³. En effet, l'auteur de la fraude artisanale agit seul et sans recourir à une organisation.

La fraude fiscale artisanale simple peut consister en :

- Une simple minoration de prix de vente d'un immeuble.
- L'importation de marchandises sans déclaration.
- L'omission de comptabilisation d'une partie de recettes.
- La majoration des charges déductibles afin de réduire la base imposable.

3.3.1.1.2 La fraude industrielle :

La fraude industrielle est commise par le contribuable à l'aide d'une concordance des écritures comptables avec les pièces justificatives fictives (factures, bons de commande...) fournies par des organisations spécialisées.

A titre indicatif on peut citer :

- La vente sans factures ou avec des factures minorées.
- L'établissement ou l'utilisation de factures fictives.

¹ A. MARGAIRAZ, op. cit, p.30.

² A.Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, page 21

³ Jean Claude Martinez, La fraude fiscale, presses universitaires de France, 1984, page 72

- La tenue de faux comptes ou de documents comptables falsifiés.
- La simulation de situations juridiques fictives dans le but de minorer l'impôt ou de bénéficier des avantages fiscaux ou de la restitution d'impôts.

3.3.1.2 La fraude fiscale internationale :

La fraude fiscale est devenue un phénomène international suite à l'apparition de paradis fiscaux ou de plusieurs Etats de moindre pression fiscale.

« L'approche exclusivement nationale de la fraude consacrée par les législations internes doit être complétée par un dispositif conventionnel. En effet, l'un des objectifs primordiaux des conventions fiscales internationales est d'instaurer une assistance administrative, permettant de mieux lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationales »¹.

En effet, l'auteur de la fraude fiscale internationale cherche à concentrer la grande partie de ses revenus dans le pays à fiscalité privilégiée.

« Le contribuable personne physique ou morale, recourt à divers moyens pour éluder l'impôt »².

A ce propos, A.Margairaz a écrit selon Camille Rosier qu' « il se constitue des avoirs à l'étranger, il crée des filiales hors des frontières et leur transfère discrètement le revenu des entreprises nationales où il impute à celles-ci les frais généraux afférents à ses succursales extranationales,... »³.

Jean Claude Martinez affirme que « la fraude fiscale internationale est autrement plus technique qu'une évocation sur la géographie des basses pressions fiscales. La complexité de ses instruments et de ses méthodes le montre »⁴.

Parmi les montages de la fraude fiscale internationale les plus reconnus, nous pouvons citer :

- La carrousel TVA;
- Les entreprises localisées fictivement à l'étranger ;
- Les montages juridiques où s'interposent différentes structures écrans.

¹ J.P. Jarnevic. Droit fiscal International - édition economica 1985, page 239

² Aissa Matoub, « Les conventions fiscales internationales avantages et limites », mémoire de fin d'études IEDF ,21^{ème} promotion, page 42

³ A.Margairaz, op cit, page 31

⁴ Jean Claude Martinez, op.cit, page 76

3.3.1.2.1 La carrousel TVA :

Ce type de fraude fiscale est pratiqué au niveau de plusieurs entreprises appartenant à la même chaîne commerciale dans le but de :

- Partager la TVA éludée entre les acteurs.
- Bénéficiaire de la déduction ou du remboursement de la TVA relative à une livraison et n'ayant pas été reversée au trésor par le fournisseur.
- Réduire le prix de la marchandise

La fraude fiscale carrousel est fréquemment utilisée dans les secteurs de la téléphonie mobile, de l'informatique et des véhicules.

3.3.1.2.2 Les entreprises localisées fictivement à l'étranger :

Les sociétés étrangères d'un pays X peuvent s'installer dans un pays Y soit en créant une structure commerciale stable (filiale) soit en ouvrant un bureau de liaison dont la mission est limitée au recueil des informations, l'établissement des contacts commerciaux et la publicité.

La fraude fiscale consiste dans ce cas en la facturation des charges fictives ou exagérées soit sous forme de frais de siège ou charges indirectes, soit sous forme de charges directes en profitant des distorsions qui pourraient exister entre les régimes d'imposition des pays de localisation.

3.3.1.2.3 Les montages juridiques où s'interposent différentes structures écrans :

Les sociétés écrans ayant une personnalité juridique propre, s'installent dans un pays à fiscalité avantageuse pour encaisser des revenus revenant réellement à une société appartenant au même groupe. Le fonctionnement de ces sociétés se caractérise par des nominations successives de nouveaux administrateurs et des changements fréquents de dénomination ou de siège social.

Ce montage est couramment utilisé dans les activités de négoce (achat et revente en l'état) et dans les activités de prestations de services.

➤ Achat-revente :

Au niveau des entreprises de négoce ce type de fraude peut consister en la vente avec des prix minorés ou la majoration abusive des achats.

- **Vente à prix minoré :**

Une société tunisienne X vend un produit à un prix inférieur au prix de marché à une société Y situé dans un pays où la fiscalité est plus avantageuse. Ensuite, la société Y revend le produit à une société Z au prix de marché. Ce montage permet de localiser une partie du bénéfice revenant normalement à la société X afin de réaliser une économie d'impôt.

- **Majoration abusive des achats :**

Une entreprise majoré le prix d'acquisition afin de réduire ses résultats imposables dans son pays d'origine. Exemple : une société X vend le produit à une société Y, situé dans un paradis fiscal au prix de marché, qui le revend à la société Z à un prix majoré.

- **Prestation de services :**

Au niveau des entreprises de prestation de services ce type de fraude peut consister en des prestations fictives facturées par une société écran ou par des sociétés de gestion de redevance en matière de propriété industrielle.

- **Prestations fictives facturées par une société écran Prestation :**

Une société X, située dans un paradis fiscal, facture une prestation fictive à la société Y qui la comptabilise en tant que charge, permettant de minorer son bénéfice.

- **Sociétés de gestion de redevance en matière de propriété industrielle :**

Une société X, située dans un paradis fiscal acquiert un brevet ou une marque auprès de son titulaire.

La société X perçoit les redevances à la place du titulaire de brevet domicilié dans un pays à forte fiscalité pour éviter l'imposition des redevances dans ce pays.

- **Prêts effectués par une filiale :**

Une filiale d'un groupe de société, situé dans un pays où les produits financiers sont exonérés ou imposés à un taux inférieur à celui de pays dans lesquels sont implantés les autres filiales bénéficiaires des prêts.

La fraude internationale est une forme de fraude fiscale sophistiquée et d'une complexité extrêmement élevée. Elle est réputée au niveau des multinationales qui internationalisent leurs activités économiques et agit de plus en plus indépendamment des frontières.

Souvent, les entités appartenant au même groupe de société manipulent les prix de transaction intragroupe dans le but de diminuer l'imposition dans le pays de production et/ou de destination. Ainsi, une marchandise ou un service est exporté à un prix inférieur au prix de marché pratiqué dans des conditions de pleine concurrence vers une filiale installée dans un paradis fiscal ou autre pays dont la fiscalité est plus bénéfique.

Pour déterminer le montant des bénéfices indirectement transférés, l'administration fiscale se réfère à ceux réalisés par des entreprises similaires ou les apprécie directement en se basant sur les informations dont elle dispose.

4. Mesurer la fraude fiscale ; les méthodes :

Les méthodes d'estimation de la fraude dans un pays sont en réalité basées sur l'évaluation du potentiel fiscal, la valeur de la fraude est évaluée par la différence entre le montant théorique des recettes fiscales et celles effectivement collectées par l'administration fiscale, les méthodes directes utilisées se divisent en deux grandes familles¹ :

1. Les estimations globales, qui sur la base des données de la comptabilité nationale ou à partir d'opération d'envergure telle que les amnisties, permettent de fournir une évaluation du total du potentiel fiscal. De même les données des redressements fiscaux sont extrapolées à l'ensemble de l'économie.
2. Des enquêtes spécifiques sur un type précis de contribuables ou sur un impôt particulier permettent de fournir des estimations sur la base du potentiel d'un impôt ou d'une catégorie d'agent.

4.1 Méthodes direct :

4.1.1 Les méthodes globales :

4.1.1.1 La comptabilité nationale :

Les chiffres de la comptabilité nationale servent généralement à l'estimation de la fraude fiscale, la méthode consiste à calculer le potentiel fiscal par impôt à partir des données de la comptabilité nationale et de comparer les résultats obtenus avec les statistiques de l'administration fiscale, cette méthode porte généralement sur l'analyse des écarts observés entre les budgets de consommation et le revenu des ménages selon les sources statistiques.

¹Jean-François Gautier, la fraude fiscale estimation et caractéristiques sur l'impôt sur les bénéfices industriels à Madagascar, juillet 1998, p 03

Mais cette méthode engendre des contraintes, à savoir que¹ :

- La comptabilité nationale est une opération coûteuse et lourde ;
- Les chiffres de la comptabilité nationale sont parfois construits à partir des données de l'administration fiscale, et non pas à partir d'enquêtes ce qui atténue de la fiabilité de l'évaluation de la fraude;
- La prise en compte des exonérations est, de plus, souvent difficile à partir de ces données, ceci risque de surévaluer le potentiel fiscal et donc d'accroître l'estimation de la fraude fiscale.

4.1.1.2 Les extrapolations à partir des données des redressements fiscaux :

Les résultats des contrôles sont considérés comme représentatifs et sont regroupés par strates.

L'estimation consiste alors à extrapoler ces résultats en considérant chaque contrôle comme s'il s'agissait d'un tirage au sort lors d'une enquête. Le poids conféré à chaque contrôle est donc le rapport du nombre d'individus dans la strate définie sur le nombre de contrôles effectués sur cette même strate.

Cette méthode est appliquée de manière continue et sur un panel d'individus « représentatifs » par les services fiscaux américains sur les revenus. ces études américaines basées sur les données de vérification fiscale ont aussi permis d'apporter un éclairage très précieux sur des questions telles que l'impact des taux marginaux d'impôt sur la décision de frauder le fisc ainsi que sur la répartition des fraudeurs selon les tranches de revenu. Certains pays, comme les Etats-Unis, donnent aux chercheurs l'accès à des bases de données de vérification fiscale complètement dénominalisées et anonymes leur permettant d'effectuer des recherches poussées sur la fraude fiscale. On espère que le gouvernement de l'Algérie donne aussi aux chercheurs l'accès à ce type de données anonymes de façon à mieux comprendre le phénomène².

Le problème inhérent aux données issues des vérifications traditionnelles est double. Il porte, à la fois, sur le biais de sélection lié au ciblage des personnes à risque et sur le biais de détection lié à la possible non-détection de l'intégralité de la fraude lors des contrôles. De ce fait, l'évaluation de la dissimulation ne peut découler de l'observation directe des résultats

¹ Ibid.

² C.T Clotfelter (1983), "tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns", review of economics and statistics, vol 63, pp 363 – 73.

des contrôles. Ils doivent, en effet, être corrigés de ces biais potentiellement important de sélection et de détection.

La principale difficulté concernant l'application des méthodes d'estimation de la fraude porte alors sur l'élimination de ces deux biais. Ceux-ci conduisent à un échantillon non représentatif d'entreprises et, de ce fait, à une évaluation biaisée si l'on extrapole les redressements des entreprises contrôlées à l'ensemble des entreprises de l'agglomération considérée¹.

Ces taux de détection peuvent sembler très élevés. Toutefois, il convient de noter que l'identification des entreprises frauduleuses résulte d'une méthode de ciblage stricte, fondée sur l'optimisation conjointe de la probabilité de réaliser un redressement lors du contrôle, du montant en valeur absolue du redressement attendu et du taux de redressement (défini par le rapport entre le montant du redressement et le montant des cotisations déclarées). Cette expérimentation, ayant pour objectif d'accroître l'efficacité des vérifications, a conduit à la sélection des entreprises présentant *a priori* les risques de fraude les plus élevés².

Cette méthode d'estimation peut entraîner une surévaluation de la fraude, si les contrôles sont effectués d'une façon non aléatoire.

4.1.1.3 Les amnisties fiscales :

La technique des amnisties spéciales permet de donner une estimation sur l'ampleur de la fraude fiscale traduit par la sous déclaration de revenu. Cette technique encourage les contribuables à dévoiler leurs vraies déclarations de revenu et régulariser leurs situations en cette période en contre partie de la suppression des amendes et pénalités, la prescription des délits passés garantie par l'état ou même la diminution du taux d'imposition comme alternative pour certain secteur. Cette technique permet au gouvernement et précisément à l'administration fiscale et à travers les études faites sur les déclarations collectées de mesurer l'ampleur de la fraude fiscale et estimer par conséquent le montant de l'impôt éluder.

Le gain pour l'individu est de ne plus s'exposer à un redressement fiscale dont le montant de la pénalité porterait sur plusieurs années antérieures au redressement, le volume des nouvelles déclarations fournit une base d'estimation de la fraude qui prévalait (ou prévaut) dans

¹ http://www.cairn.info/zen.php?ID_ARTICLE=RECO_605_1235#pa79

² Nadia Joubert, Processus de détection et évaluation de la fraude sociale, Revue économique Cairn info, 2009/5 (Vol. 60), Page 1235-1256.

l'ensemble de l'économie¹. (Le rééchelonnement de la dette fiscale en Algérie concernant seulement le reste à recouvré).

Cependant aucune garantie n'est offerte pour les estimations données par cette technique. En effet, les revenus non déclarés sont sous estimés, car les contribuables ne déclarent pas leurs revenus réels en ayant la conscience que les amnisties sont faites pour rassembler l'information fiscale, et qu'une fois connus par les services du fisc, ils devront payer l'impôt due qu'ils jugent trop élevé sans pouvoir s'en soustraire.

En cas de répétition des stratégies d'amnisties, l'effet de la mesure se révèle être négatif. En outre, certains contribuables vont intégrer ces répétitions d'amnisties et ne déclareront donc pas leurs revenus immédiatement, préférant attendre la mesure suivante².

Les méthodes d'estimation globale de la fraude, apparaissent dans bien des cas imparfaites du fait de la complexité de l'appariement des données, de la frustration des statistiques ou de leur inadaptation pour ce genre d'exercice, même pour les pays disposant d'un système statistique développé, les écarts entre les estimations des différentes méthodes varient fortement. Par conséquent, le développement des méthodes basées sur des enquêtes spécifiques, à partir d'échantillons représentatifs, s'est fait ressentir.³

4.1.2 Les enquêtes spécifiques :

4.1.2.1 La méthode d'échantillon représentatif des contribuables

Elle est utilisée en association soit avec un sondage, pour une enquête d'opinion, soit avec des vérifications fiscales approfondies.

Cette méthode s'appuie sur un sondage⁴, les enquêtes peuvent dans un premier cas porter généralement sur un échantillon représentatif d'individus ou d'entreprises. Elles peuvent être réalisées en association avec un contrôle fiscal ou de manière totalement indépendante. Dans un deuxième cas, il est souvent demandé à la population concernée par l'enquête de déclarer l'importance des revenus issus d'activités non enregistrées ou non déclarées à l'administration fiscale.

¹ Jean- François GAUTIER, La fraude fiscale : estimation et caractéristiques sur l'impôt sur les bénéfices industriels à Madagascar, juillet 1998, page 04

² Cécile BAZART, Thèse de doctorat, Faculté des Sciences Economiques Université de MONTPELLIER I, La fraude fiscale : Modélisation du face à face état- contribuables, page 51

³ Jean- François GAUTIER, Op.cit., page 02

⁴ ZIDOUNI.H, "évaluation et analyse de la place de l'économie informelle en Algérie : approche de la comptabilité nationale", séminaire sur l'économie informelle et la fiscalité, organisé par le forum des chefs d'entreprises le 9 Avril 2003 à Alger, p.2.

Si ces questions n'apparaissent pas dans les questionnaires, la méthode consiste à appareiller les fichiers de ces enquêtes avec ceux de l'administration fiscale. L'échantillon étant représentatif, il est alors possible en extrapolant d'estimer une mesure de la fraude fiscale sur la population étudiée¹.

Elle est utilisée en association soit avec un sondage, pour une enquête d'opinion, soit avec des vérifications fiscales approfondies.

A/ l'association d'un contrôle fiscal approfondi d'un échantillon représentatif des contribuables ex : celle qui a été effectuée en France, par la DGI et le conseil des impôts 1979².

Un échantillon de base d'environ 40.000 foyers fiscaux a été constitué par un tirage aléatoire à partir de l'ensemble des contribuables personnes physiques imposées au titre de leurs revenus de 1971, la sélection de cet échantillon a été opérée en fonction de niveau de revenu imposable et de la nature du revenu catégoriel dominant, comme les salaires, les BIC ou les BNC, par réductions successives, à partir de l'échantillon de base, pour tous les contribuables faisant partie de ces deux échantillons, des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble ont été effectuées. »⁽³⁾

Cette démarche a permis de mesurer non seulement la fraude, au sens juridique, mais aussi le montant des revenus non déclarés qui seraient découverts s'il était procédé à la vérification de tous les foyers fiscaux imposés au titre des revenus.

B/ l'association d'une enquête par questionnaire et d'un échantillon représentatif de la population est fréquente dans divers pays.

Cette dernière méthode a été utilisée d'une manière fréquente dans divers pays, comme elle ne sert pas seulement à mesurer la fraude fiscale mais encoure à connaître, si les gens ont bénéficié des services du travail en noir et s'ils ont effectué des opérations irrégulières.

Cependant, malgré l'existence de ces instruments de mesure, l'incertitude sur l'ampleur du phénomène de la fraude reste évidente et ce qui n'est pas étonnant c'est que les instruments disponibles sont en effet trop distincts pour que les résultats soient faibles.

¹ Jean- François GAUTIER, Op.cit, page 06

² Les résultats complets de l'enquête de 1972 ont été publiés dans L'impôt sur le revenu, 4^{ème} Rapport au Président de la République, Conseil des Impôts, 1979, pp. 157-177 (ce rapport a été publié dans S&EF « série bleue » n°361-362 (novembre-décembre 1979)).

³ JEAN- Claude Martinez, la fraude fiscale, OP cit. .p.18.

Les enquêtes sur des activités particulières ou sur un ensemble de contribuables spécifiques permettent également de fournir d'avantage des renseignements plus ciblés. Les techniques de l'enquête permettent donc d'accéder à des données microéconomiques.

Néanmoins, cette méthode se heurte aux corollaires de la défiance des contribuables en matière fiscale, des non-réponses, des hésitations. Ces réponses évasives sont des biais connus dans la réalisation des sondages et des enquêtes. Ce travers peut cependant être atténué en concentrant le questionnaire sur d'autres activités légales¹.

4.1.2.2 Vérification d'un échantillon de contribuables :

Cette méthode est caractérisée par l'absence de volontariat des personnes interrogées. En effet, elle est basée sur des informations issues des efforts de détection de l'administration fiscale. Elle permet, en outre, de cibler les catégories professionnelles et les types de revenus les plus concernés par la fraude fiscale².

Des agents expérimentés contrôlent ligne par ligne l'exactitude des documents. L'échantillon étant construit sur l'ensemble des contribuables qui ont rempli une déclaration d'impôt, il sera donc représentatif des différents groupes de revenu³.

Les contrôleurs vont alors déterminer le montant de l'impôt que ces contribuables devraient réellement payer s'ils se conformaient parfaitement à la loi fiscale (l'impôt du)⁴.

Cependant ce type d'estimation souffre de plusieurs limites. La première limite découle directement de l'inconvénient qu'il y a à construire l'échantillon avec les déclarations fiscales des contribuables. En effet, les personnes qui ne déclarent rien n'apparaissent pas non plus sur les rôles, ce qui fragilise l'estimation du niveau de la fraude⁵.

Toutefois, cette méthode de mesure est comparativement plus efficace que l'interrogation directe par le sondage, car une sanction juridique découle de la fausse déclaration⁶.

4.2 Les méthodes indirectes :

Les méthodes indirectes pour mesurer la fraude comprennent en particulier l'approche monétaire et l'approche de la variable latente.

¹ BROWN, C.V., LEVIN, E.J., ROSA, P.J., ULPH, D.T., [1984], « Tax evasion and avoidance on earned income: some survey evidence », *Fiscal Studies*, pp.1-22.

²HAMMOUDA Nacer-Eddine, " Secteur et emploi informels en Algérie : Définitions, mesures et méthodes d'estimation", revue du centre de recherche et économie appliquée pour le développement, Alger, 2002, p.6.

³ Jean- François GAUTIER, Op.cit, page 04

⁴ Ibid.

⁵ Ibid.

⁶Ibid.

4.2.1 L'approche monétaire :

Le cœur de l'approche monétaire est de supposer que toutes les transactions au noir sont réglées en argent liquide. Dans sa version la plus simple, cette approche suppose en outre qu'il existe une année de base au cours de laquelle l'économie souterraine était inexistante.

La hausse au cours des années de la demande d'argent liquide par rapport aux dépôts bancaires, au delà de ce que prédisent les variables macroéconomiques traditionnelles, sert alors à évaluer la croissance de l'économie souterraine.

Ces hypothèses, difficilement testables, portent flanc à la critique. Ainsi certaines recherches récentes suggèrent que de 20 % à 30 % des transactions au noir ne sont pas effectuées en argent liquide. De plus, cette approche conduit souvent à des estimations très élevées et peu crédibles de l'économie souterraine.

Par exemple, Mirus, Smith et Karleoff (1994) ont évalué l'importance de l'économie souterraine au Canada à 27 % du PIB en 1990, soit une dépense annuelle de près de 18 000 \$ par ménage, ce qui apparaît tout simplement irréaliste. Le fort biais à la hausse s'explique en partie par le fait que l'approche monétaire ne tient pas compte de façon adéquate des innovations financières qui ont été introduites dans les dernières années.

4.2.2 L'approche de la variable latente :

Récemment appliquée au cas canadien par Giles et Tedds (2002). Au lieu d'estimer directement la taille de l'économie souterraine (non observable) en fonction d'un certain nombre de variables explicatives (taux de taxation, indice de réglementation, taux de chômage), on estime un modèle qui fait le lien entre ces variables explicatives et certains indicateurs (observables) de l'économie non organisé, comme l'importance relative de l'argent liquide dans le stock de monnaie.

En imposant une règle de normalisation et en fixant la taille de l'économie non organisé à une valeur spécifique pour une année de base, il devient possible de prédire son évolution sur toute la période à l'étude. Bien que cette approche soit sophistiquée du point de vue technique, les résultats qu'on en tire s'avèrent cependant très sensibles à certaines hypothèses comme le choix de la valeur retenue à l'année de base.

En raison des problèmes méthodologiques soulevés par les approches macroéconomiques, certaines études ont utilisé des données microéconomiques, autrement dit en utilisant des méthodes directes.

Chapitre 02 :

Manifestations, causes et

conséquences de la fraude fiscale

1. Manifestations de la fraude fiscale (les moyens de la fraude) :

La fraude fiscale se manifeste en fonction des subterfuges utilisés par les contribuables, en la matière, « l'imagination du fisc est sans doute moins grande que l'imagination des fraudeurs »¹ ces derniers « trouvent toujours une manière nouvelle pour réduire leur charge d'impôt ».²

Après avoir analysé le phénomène de la fraude fiscale, il y a lieu de rechercher comment le contribuable tente de fuir l'impôt (quels sont les procédés et les techniques auxquels ont recours les contribuables pour échapper au fisc ?)

Cependant, nous nous limiterons à quelques procédés les plus utilisés et les plus adoptés tels que : la dissimulation comptable et matérielle et la dissimulation juridique.

1.1 La dissimulation comptable :

Dans un système fiscal déclaratif, les impositions sont effectuées d'après les déclarations des contribuables qui tentent de réduire au maximum leurs bases imposables.

A ce titre, nous allons essayer d'éclaircir les différents procédés utilisés pour diminuer les recettes et l'augmentation des charges déductibles.

1.1.1 La diminution des recettes (l'affectation des produits) :

C'est le fait de ne pas comptabiliser une partie des produits de ventes ou des bonifications sur le chiffre d'affaires (remises, ristournes, primes...). Ces recettes constituent une double perte pour le trésor puisqu'elles sont comptabilisées par le fournisseur comme charges ayant relation directe avec les opérations commerciale.

Parmi les méthodes de dissimulation des recettes, on trouve :

- Omission des ventes : le contribuable, pour ne laisser aucune trace, utilise les ventes au comptant (sans facture et paiement de main en main et sans chèque), c'est comme dans le cas de vente de déchets dans les industries de transformation et les activités de bâtiments...etc. ;
- L'enregistrement de retours fictifs de marchandises et des ristournes exagérées dans le compte ventes ;

¹.P.Dibout, regards sur la fraude fiscale, édition economica, p.187.

²V.Tanzani, P.chome, 1^{er} livre sur la fraude fiscale, journal de travail de FMI, mars 93.p.2.

- Non comptabilisation des recettes provenant de la cession d'éléments d'actif ;
- La sous facturation (ventes avec soulte) en utilisant des prix inférieurs à ceux du marché ;
- Affectation d'une partie du produit de la vente au compte privé du contribuable, de ce fait, le chiffre d'affaires est amputé des produits de ces ventes non comptabilisées qui sont réellement destinées au patrimoine privé, par conséquent échappent à l'impôt ;
- Un autre procédé est beaucoup utilisé par les contribuables, consiste en l'enregistrement des sommes résultant des emballages consignés non restitués dans le compte consignations versées alors qu'ils sont assimilés à des ventes dont le montant doit être rapporté au résultat.

- **La majoration des charges**

Pour qu'une charge soit déductible du bénéfice imposable, elle doit :

- être comptabilisée ;
- Diminuer l'actif net de l'entreprise ;
- Etre justifiée ;
- Avoir pris naissance dans l'exercice en cours.

Souvent, les contribuables ne respectant guère ces conditions et utilisent de nombreuses techniques pour gonfler les charges et par conséquent réduire la base imposable.

Parmi les techniques les plus utilisées, nous examinerons :

- **Les frais généraux non justifiés**

L'administration fiscale effectue toujours une analyse profonde du compte « frais généraux » et décèle des frais exagérés et étrangers à l'activité et à l'entreprise.

Ces pratiques sont telles que : la prise en charge des dépenses relatives au ménage du contribuable, les frais d'entretien de la maison, les frais de voiture, la note du téléphone ...etc.

Les frais de la réfection de la villa personnelle sont inclus avec ceux de la transformation des locaux industriels et commerciaux de l'entreprise, une partie des meubles commerciaux achetés sont destinés à constituer le mobilier privé et la facture soulignera le caractère commercial des marchandises qui seront comptabilisées comme des dépenses. ⁽¹⁾

¹André MARGAIRAZ, op.cit, p.252.

- **La pratique de l'amortissement :**

Les amortissements sont considérés comme des charges d'exploitation, donc déductibles comme toute autre charge de l'entreprise.

Mais, pour que les amortissements soient admis en déduction, il faut que les conditions suivantes soient réalisées :

- Pas d'amortissements sans dépréciation, seuls les éléments de l'actif immobilisé peuvent faire l'objet de dotations aux amortissements ;
- Le bien amortissable doit appartenir réellement à l'actif de l'entreprise ;
- L'amortissement est limité au prix de revient (le cumul des amortissements ne doit pas être supérieur à la valeur brute du bien) ;
- L'amortissement doit être effectivement comptabilisé (L'amortissement extra comptable est interdit) ;

Souvent, le contribuable joue sur les amortissements pour réduire sa base imposable soit :

- En appliquant un taux excessif non autorisé ;
- En jouant sur la base imposable qu'il utilise en TTC alors qu'elle doit être utilisée en hors taxe ;
- Déduction des amortissements de biens fictifs ou il continue à amortir un bien cédé ou totalement amorti.

Il convient de noter que ces procédés sont utilisés à titre indicatif car il existe d'autres procédés utilisés pour le même objectif.

1.1.2 La dissimulation matérielle :

La forme la plus simple et la plus répandue de la fraude fiscale est la dissimulation par opération matérielle. Elle consiste en la dissimulation pure et simple de la matière imposable.

La dissimulation de la matière imposable peut être partielle comme elle peut être totale.

1.1.2.1 La dissimulation partielle :

Dans ce genre de dissimulation, ses auteurs sont connus par l'administration fiscale, qui est en principe au courant de leurs activités, mais ce qui demeure incertain pour les services fiscaux c'est la base imposable réelle.

Cette technique de fraude consiste en la dissimulation d'une partie du patrimoine du contribuable par plusieurs méthodes qui peuvent différer d'une activité à une autre et d'une personne à une autre.

Dans le cadre de ce procédé, on peut citer quelques exemples qui sont les plus utilisés par le contribuable :

- L'achat et la vente sans factures : cette technique nécessitent l'accord des deux parties contractantes et qui ne laisse aucune trace de la transaction ;
- Le non respect des normes de fabrication : c'est le cas par exemple de fabricant de limonade qui n'utilise que 80 gramme de sucre au lieu de 100 grammes, pour fabriquer un litre de limonade, les 20 grammes qui restent normalement imposable se multiplient et deviennent inconnues au fisc ;
- Le transfert direct de biens mobiliers aux héritiers sans les déclarer (de main en main

1.1.3 La dissimulation totale :

Cette forme de fraude est très difficile à déceler car les fraudeurs ne sont pas connus de l'administration fiscale qui trouvent des difficultés pour collecter des recoupements les concernant cela les encourage à ne déclarer que les recettes minorées.

Il s'agit généralement d'activités occultes relevant souvent du marché informel, c'est l'ensemble des activités qui pour une raison ou une autre, sont exercées en dehors du cadre légal et réglementaire et en franchise de toute contrainte d'ordre légal ou administratif, dans le but d'obtenir un bénéfice net qui n'est pas touché par l'impôt.

Enfin, reste à noter que ce genre de méthodes frauduleuses cause une grande perte au trésor public, en égard à son ampleur qui croit en plus.

1.1.4 La dissimulation juridique :

Les contribuables tendent de créer une situation juridique apparente différente de celle réelle, pour échapper à leurs obligations fiscales ou pour bénéficier d'une situation juridique plus avantageuse.

Selon GAUDMET, il s'agit « d'un maquillage d'une situation de faite derrière une situation juridique apparente moins imposée ». ¹

Cette forme de fraude englobe :

¹Paul.Marie Gaudmet, précis de finances publiques, paris 1971, p.236.

- La fausse qualification ;
- Les opérations fictives.

1.1.4.1 Fausse qualification d'une opération juridique :

Elle consiste à déguiser une situation imposable en une autre exonérée ou faiblement imposable. C'est une forme de fraude qui a pour objet de dénaturer le sens d'une opération réelle.

1.1.4.2 Les opérations fictives :

Le contribuable utilise ce genre d'échappatoire dans les fraudes qui touchent les taxes sur le chiffre d'affaires en utilisant les factures fictives, c'est le cas de la TVA qui est déductible et récupérable dès lors qu'elle figure sur une pièce justificative.

Il suffit donc de procurer des factures fictives pour déduire indûment les taxes, ce qui constitue une fraude.

Cette technique repose sur l'institution d'un prête-nom appelé «taxi» qui représente une firme fictive qui remet à un commerçant une facture de complaisance et reçoit un paiement simulé, qui procure à ce dernier un crédit de taxi.

La mission du «taxi» consiste à établir des factures fictives qui ne correspondent à aucune livraison réelle de marchandises à des entreprises (client).

Ce type de manœuvre démontre l'ampleur de la fraude qui devient une véritable industrie.

2. Les formes de manifestation de la fraude fiscale :

V. TANZANI et P. SHOME affirment : « les fraudeurs trouvent toujours une manière nouvelle pour réduire leur charge d'impôt ».

En effet, au sein de la fraude fiscale, forme de «criminalité» coûteuses pour la collectivité, il est possible de différencier la fraude traditionnelle, qui consiste à dissimuler des revenus, de la fraude moderne consistant à montrer des opérations fictives, en utilisant ou détournement de droit.

2.1 La fraude traditionnelle de l'impôt :

Ce type de fraude consiste en la dissimulation des revenus afin d'évincer sa dette fiscale. Elle tend à être moins réprimée en raison du perfectionnement incessant de la fraude au moyen de montages.

Concernant l'impôt sur les bénéfices des sociétés, la fraude consiste majoritairement à dissimuler une partie du chiffre d'affaire tout en augmentant de façon fictive des frais généraux et autres éléments du passif¹.

Ces pratiques courantes consistent à dissimuler l'assiette imposable au moyen de dissimulation partielle ou totale des éléments matériels, comptables et juridiques.

2.1.1 L'exercice dans des zones « de non droit » :

Il s'agit des activités relevant souvent du marché informel, autrement dit exercées, pour des raisons spécifiques en dehors du cadre légal, réglementaire et en franchise de toute contrainte d'ordre légale ou administratif dans le but d'obtenir un bénéfice net qui n'est pas touché par l'impôt.

Cette forme de fraude est très difficile à déceler car les fraudeurs ne sont pas connus de l'administration fiscale vu qu'ils agissent dans des zones qui se font et se défont au grès des conjonctures, où dès qu'il y a par exemple une surveillance, elles disparaissent par enchantement et se réinstallent dans un autre endroit.

2.1.2 L'omission volontaire de déclaration :

Comme c'est bien dit l'omission de déclaration doit être volontaire, ce qui implique nécessairement la mauvaise foi du contribuable. Et cela doit se passer dans le délai prescrit par la loi pour la déclaration².

Parmi les obligations du contribuable, il y a celle de souscrire toutes les déclarations (déclaration mensuelle, relevé des opérations exonérées, relevé des ventes pour fabricants en annexe à la déclaration annuelle sur le bénéfice, etc.), auprès de l'Administration fiscale compétente tout en respectant les délais légaux. Les formulaires de déclaration sont conçus par l'Administration et doivent être remplis et déposés par le contribuable, même si il a réalisé une perte ou bénéfice d'un régime d'exception³.

¹ P. BELTRAME, op. Cit, p.188.

² Francis Lefebvre MEMENTO, op. Cit, p.628.

³ Kande BATUMONA, Droit et obligation du contribuable en RDC, Kinshasa 1999, pp. 20-21.

2.1.3 Falsification du résultat de l'exercice :

Les termes de dégagement du résultat peuvent être modifiés en agissant certains éléments de l'actif et du passif. Ainsi, le contribuable fraudeur peut réduire artificiellement certains postes de l'actif ou bien augmenter certains postes du passif, autrement dit, à diminuer les recettes et à gonfler les charges tout en veillant toujours à l'équilibre.

G. LACHENAL précise dans son ouvrage : « lorsqu'une entreprise ou une société fait apparaître une situation ou un bilan inférieur à la réalité, elle élude peut être partiellement ses obligations fiscales en ce sens que le bénéfice et les fonds propres ressortent du bilan publié pour un montant inférieur à la réalité »¹.

2.1.4 Les pratiques de sous estimation et minoration quantitatives des stocks :

La minoration des stocks entraîne la diminution des résultats d'exploitation de l'exercice. Les altérations de la valeur du stock permettant d'ajuster dans le temps les bénéfices au niveau désiré par l'exploitant.

Divers procédés sont utilisés à cette fin, dont les plus courants sont :

- La connotation de provisions excessives pouvant affecter ce compte, celles-ci sont souvent déduites directement de la valeur du stock sans être comptabilisées ;
- Une facturation de complaisance de la part d'un fournisseur qui indique un prix sous évalué ou accordera des remises ou des ristournes fictives ;
- L'évaluation insuffisante des encours de fabrication ou de produits finis ;
- Des fournitures qui doivent être normalement enregistrées dans les valeurs d'exploitation, sont passées dans un compte de charges ;
- Achat de stock sans facture ;
- La constitution des stocks occultes par exagération des déchets ou par la constatation fallacieuse des avaries pour être ensuite vendus clandestinement ;
- Organisation du vol des stocks par le contribuable pour dérober une partie du stock pour le vendre au noir ;

¹Gustave LACHENAL, Des fraudes fiscales vues par un expert, p.27.

- Placement, chez des clients importants, des lots de marchandises en consignation, sans être toutefois, comptées à l'inventaire.

2.1.5 Les pratiques sur le compte client :

Les irrégularités, qui consternent ce compte, sont très variées et peuvent se traduire comme suit :

- Non constatation de certains encaissements des diverses prestations de services pour compromettre la TVA ;
- Le non respect du principe de séparation des exercices dans la constatation des créances clients ;
- Imputation directe des avantages et acomptes sur commande sur le compte client concerné.

2.1.6 Les pratiques sur le compte des disponibilités :

Les comptes de trésorerie sont généralement affectés par une diminution des recettes ou par une augmentation des dépenses :

- On peut cacher une irrégularité dans le compte de « caisse » en faisant apparaître un solde débiteur suite à des versements importants par l'exploitant pour faire disparaître un solde créditeur qui constitue souvent une préemption d'irrégularité de la comptabilité. La caisse peut être aussi gonflée par l'émission de pièces de caisse fictive ;
- Pour masquer les détournements de fonds, le fraudeur procède à l'arrangement des états de rapprochements bancaires et à des enregistrements pour dissimuler le détournement initial.

2.1.7 Les pratiques sur le compte capital :

Les manœuvres frauduleuses au niveau de ce compte se manifestent surtout entre une société mère et sa filiale. Il s'agit, en effet, de transfert d'une augmentation suivie d'une réduction du capital ou de sa réduction suivie d'une augmentation correspondante.

2.1.8 Les pratiques sur les dettes :

Les emprunts, figurant au passif du bilan, peuvent être fictifs ou bien sur évalués et ceci afin de dissimuler des bénéfices occultes.

D'autres pratiques consistent à affecter les comptes courants des associés ou des dirigeants de l'entreprise.

2.1.9 Les pratiques de majoration des charges :

Ces pratiques peuvent être utilisées sur des immobilisations en déduisant des montants factifs ou plus important en charges d'amortissement.

On distingue plusieurs manières pour gonfler les charges de l'exercice :

- Incorporation directe d'une charge d'amortissement qui doit être supportée sur plusieurs exercices ;
- Enregistrement des immobilisations des biens n'appartenant pas à l'entreprise, mais qui sont acquit au moyen de location ;
- Comptabilisation des biens sur évalués lors de la constitution de la société ;
- Négligence volontaire d'une comptabilisation de la cession d'immobilisation afin de bénéficiera de la déclaration des amortissements ;
- Eviter la comptabilisation de la constatation, de la mise en rebut d'un matériel reforme pour continuer à déduire ses amortissements ;
- Enregistrement d'une immobilisation en cours dans un compte d'immobilisation réalisée ;
- Majoration artificielle de compte des emballages commerciaux durables par les emballages consignes aux clients et non rendus à l'échéance prévue ;
- Versement des redevances fictives ou gonflées ;
- Vente à une entreprise, a des prix exorbitants, des brevets qui sont le fruit des recherches du personnel de la dite entreprise ;
- La non déclaration des changements d'affectation des immobilisations.

2.1.10 Pratiques de minimisation des bénéfices :

Dans le but de réduire les recettes, les fraudeurs usent de manœuvres frauduleuses sur les produits se rapportant à l'exploitation :

- Les ventes sans factures tendent à dissimuler le chiffres d'affaire sans laisser de traces ;

- Omission volontaire de l'enregistrement des recettes exceptionnelles telles que les bonifications sur chiffres d'affaires, les redevances et honoraires encaissés suite à un procès, service rendu ou autre,...etc.
- Minimisation des achats qui permet la dissimulation combinée des ventes et des stocks, la comptabilité peut alors indiquer des résultats normaux en apparence puisque l'équation des mouvements sera toujours équilibrée.

2.2 La fraude modernisée de l'impôt :

L'apparition de nouveaux produits financiers « difficiles à qualifier, le travail clandestin et l'économie souterraine, les structures juridiques plus complexes et plus opaques, l'internationalisation des échanges, les nouvelles technologies (« le secteur des composants informatiques, idéal pour le développement de la nouvelle fraude »¹) et le commerce électronique, la suppression des barrières douanières, l'absence d'harmonisation des politiques et des procédures de contrôle »² sont autant d'éléments modifiant la structure même de la fraude fiscale accessible à l'élite comme la masse, générant par la même une certaine banalisation de la fraude fiscale.

Concernant la TVA, Paul Duvaux, avocat spécialiste en droit fiscal, explique que la nouvelle fraude de la TVA « n'est pas celle qui consiste à éluder l'impôt volontairement. Il s'agit d'une fraude qui permet à ses acteurs de s'enrichir aux dépens de l'Etat, de réussir à détourner la taxe par un schéma élaboré », et ce par le biais d'une facture frauduleuse avec demande de remboursement ou non selon le cas³.

Elle est le fait des ventes sans facture à des non assujettis, mais aussi des circuits de fausses factures. Dans ce dernier cas la fraude permet au redevable de s'approprier des crédits de TVA qui ne lui appartiennent pas et de diminuer son bénéfice imposable⁴.

De même, en matière de sursis de paiement, il est possible de voir quelques contribuables « frauder », ou à tout le moins être de mauvaise foi, en profitant de ladite mesure pour « s'octroyer des avantages de trésorerie »⁵.

La fraude s'infiltré, donc, dans tous les milieux et dispositifs ou presque et devient une véritable industrie¹.

¹ P. DUVAUX, factures de fraudeur et droit à déduction de la TVA : BF Lefebvre oct. 2005, p.690.

² M. BOUVIER, op. Cit, p.154.

³ P. DUVAUX, op. Cit, p.689.

⁴ A noter que la TVA au taux réduit est a priori moins susceptible de fraude qu'une TVA au taux normal.

⁵ Y. LHERMET, op. Cit, p.157.

2.1 Importation sur procuration du registre de commerce :

La réglementation ne prévoit la procuration dans l'utilisation du registre du commerce que dans le cas où son titulaire soit dans l'incapacité d'exercer son activité. L'octroi anarchique de procuration du registre du commerce de personnes âgées, voire décédées s'est traduit par l'apparition du phénomène du contribuable « non localisés » que le fisc ne peut appréhender.

Ce phénomène récurrent et persistant des contribuables non reconnus est très fréquent dans le secteur des importations. Il entraîne des fraudes gigantesques, où la complaisance de certains notaires est fortement dénoncée.

2.2 Distribution de bénéfices dissimulés (prestations appréciables en argent), créance en restitution et inexactitude des comptes² :

Sont des distributions de bénéfice toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation, et qui ne constitue pas un remboursement de parts au capital existant. Ces prestations peuvent être ouvertes ou dissimulées. Les prestations ouvertes sont faites au début du compte bénéfice reporté, ou du compte de réserves. Elles n'affectent pas le compte de pertes et profits et n'ont aucune conséquence sur le résultat imposable de la société. Les distributions de bénéfices dissimulés affectent en revanche le compte de pertes et profits.

Les notions de distributions de bénéfices sont des notions économiques, si bien que les autorités fiscales n'ont pas à tenir compte des conditions de l'évasion fiscale pour déterminer le traitement fiscal d'une transaction sur la base de la réalité économique. La prise en compte de la réalité économique de la transaction soulève toutefois des questions d'appréciation et d'évaluation.

Parfois, la distribution d'un bénéfice dissimulé ne dépend pas d'une question d'appréciation ou d'évaluation ; c'est par exemple le cas chaque fois que les distributions de bénéfice dissimulé se fait sous la forme de la renonciation par la société à un produit, par exemple lorsqu'en cas des ristournes versées par les fournisseurs, la société ne comptabilise pas les montants ristournés à son avantage, mais les remet directement à ses actionnaires.

¹J. COSSON, Les industriels de la fraude fiscale : Seuil, coll. Points, 1971.

² http://www.memoireonline.com/12/06/303/m_problematique-fraude-fiscale-developpement-republique-democratique-congo3.html

Dans ce cas, il est manifeste qu'il y a non seulement soustraction (la société n'a pas indiqué dans la déclaration d'impôt les « prestations fournis gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société »), mais également la passation délibérée des écritures inexactes, dans la mesure où la comptabilité de la société est inexacte (elle fait état d'un produit). Ces situations où la prestation appréciable en argent s'accompagne d'une inexactitude des comptes peuvent se produire également dans les autres catégories de prestations appréciables en argent.

Ainsi, par exemple, en cas d'achat d'un actif fictif entraîne une inexactitude formelle de la comptabilité. De même, en cas de simulation, par exemple, dans le cas où un contrat de travail entre la société et l'actionnaire, où une personne proche de l'actionnaire, est dissimulé.

Dans ces cas, en effet, la comptabilisation ne doit pas se faire sur la base du contrat simulé, mais sur la base de « la réelle et commune intention des parties, sans arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention.

2.3 Falsification des documents pour bénéficiaire des remboursements ou d'imputation d'impôts :

Certaines sociétés tendent à bénéficier par tous moyens des avantages, octroyés par l'Etat en vue d'encourager les investissements en fonction des secteurs prioritaires, alors que les conditions requises pour leur procuration ne sont pas réunies.

Les dirigeants de ces entreprises vont essayer de donner à ces dernières une apparence juridique différente de leur véritable situation leur permettant d'appartenir à un tel secteur prioritaire. Ceci est réalisé au moyen de documents falsifiés destinés à être présentés aux autorités compétentes pour bénéficier des avantages fiscaux.

2.4 Les minations des achats :

Les minations des achats ont pour but essentiel la minoration des recettes. Elles se traduisent essentiellement par une minoration du chiffre d'affaire et donc du résultat fiscal et de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés selon le cas et de taxes assises sur le chiffre d'affaire. Le cas le plus fréquent de ce type de fraude est l'achat sans facture réglé par une caisse noire.

La minoration des achats peut être faite par plusieurs procédés :

2.4.1 Omission d'enregistrer certaines factures d'achat reçues des fournisseurs :

Ce procédé n'exige aucune complicité de la part du vendeur mais il présente des risques en cas de rapprochements des stocks chez l'acheteur et chez le vendeur, l'ajustement se fait au niveau du stock final et des ventes pour assurer l'équilibre.

2.4.2 Achat sans factures :

Ce procédé est réalisé suite à la complicité du fournisseur, les ventes au noir qui résultent des achats sans factures permettent d'échapper aussi bien au paiement de la TVA qu'à l'impôt sur les sociétés.

2.4.3 Comptabilisation d'avoirs fictifs :

Les rabais, remises et ristournes obtenus d'une manière répétitive peuvent aboutir à une réduction massive des achats. Ce procédé exige la préparation de faux documents ou la complaisance du fournisseur.

2.4.4 Achats sous de fausses identités :

Ce procédé permet d'effectuer des achats sans factures pour permettre des ventes d'une façon clandestine. Ici l'acheteur indique à son fournisseur un faux nom.

2.5 Comptabilité arrangée :

Le contribuable a l'obligation de tenir les livres comptables suivant les prescrits du plan comptable national, principalement le journal, la balance, le bilan, le compte de résultat, le bilan fiscal et financier, ainsi que les pièces justificatives en appui à cette comptabilité.

Il peut user de manœuvres frauduleuses de manière à dissimuler et à falsifier certains éléments révélateurs dans le but d'obtenir une comptabilité arrangée ne reflétant pas la réalité de sa situation.

2.5.1 Vente sans établissement de factures :

Il s'agit des ventes effectivement réalisées mais qui n'ont pas fait l'objet d'une facturation. En effet, dans le but d'éliminer certaines recettes, le moyen le plus employé est celui consistant à ne pas comptabiliser intégralement les ventes de marchandises, ce qui revient à opérer des ventes sans facturation.

Cette pratique est très répandue, elle permet aux sociétés de dissimuler une partie de leur chiffre d'affaire.

2.5.2 Etablissement de factures pour des ventes ou prestation de services fictives :

Cette forme de fraude vise la minoration de l'impôt lui-même. Elle se manifeste par la création de sociétés fictives destinées à émettre des documents commerciaux correspondant à des opérations fictives passées avec des entreprises réelles en sorte que ces opérations soient invisibles dans la comptabilité des firmes.

Les faits qui ont été réalisés au moyen de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles et qui ont pour objet principal d'obtenir de l'Etat des remboursements indus se traduisant, sur des livres de la société en question, par des comptabilisations fictives assorties de pièces justificatives inexactes.

2.5.3 La tenue d'une double comptabilité et des documents falsifiés :

Afin de diminuer leur base imposable et en même temps de bénéficier des avantages d'une comptabilité régulière, certains contribuables tiennent une double comptabilité dont l'une est destinée à la détermination du résultat fiscal (celui présenté à l'administration fiscale) et à laquelle sont joints des documents falsifiés qui la justifient et qui lui donnent l'apparence d'être régulière.

2.5.4 Omissions de passation d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives :

Même si le résultat fiscal est différent du résultat comptable (du fait de l'indépendance du droit comptable et du droit fiscal), il faut souligner que c'est le second résultat qui détermine le premier résultat. Cela veut dire que si les écritures comptables sont inexactes ou insuffisantes, le résultat correspondant se révélera insuffisant et donc une manière d'é luder l'impôt dû.

2.5.5 Organisation par le contribuable de son insolvabilité :

Il s'agit pour le contribuable de montrer à l'administration fiscale que la matière imposable n'existe plus, suite à de mauvaises affaires ou de faillite de son entreprise. C'est par exemple d'un contribuable qui, sachant qu'il sera sous le coup d'un contrôle fiscal vend

les biens de l'entreprise, ou les met « sous le couvert » de son conjoint, ou même dissout par anticipation son entreprise par des voies somme toutes légales.

3. Les causes de la fraude fiscale :

Payer des impôts est une réalité comme l'a évoqué Benjamin Franklin « Hélas ! Qu'y a-t-il de certain dans ce monde, hormis la mort et l'impôt ? »¹, le contribuable met en cause le système fiscal et les choix politiques de l'Etat, et recourt ainsi à l'aide de conseil spécialisé pour réduire son imposition et ne néglige aucun moyen pour le minorer et cela va d'une simple dissimulation à une fraude caractérisée.

La fraude fiscale peut être causé par plusieurs facteurs qui influencent le contribuable et font diminuer sa volonté de payer ses impôts et baisser ainsi son civisme envers son Etat. Les diverses causes de la fraude fiscale peuvent être analysées comme suit :

3.1 Le manque de lisibilité, la complexité de la réglementation, des démarches et des procédures.

Le manque de lisibilité et de clarté du système fiscal figure en tête des causes habituellement évoquées par les contribuables. Le citoyen selon les enquêtes, n'a pas une perception assez précise du système fiscal pour des raisons de manque de clarté dans les dispositions fiscales et également pour cause d'illettrisme de la majorité de la population, l'idéal serait de trouver un droit fiscal adapté et plus ou moins stable par rapport au facteur temps, ce qui va permettre aux citoyens de bien le 'percevoir' et de le 'respecter' davantage.

À cela s'ajoute la complexité de la législation et de la réglementation qui se traduit par des dispositions multiples relatives à la même nature d'impôt. Cette situation ouvre la porte à une forte tendance à l'interprétation au détriment de l'application rigoureuse des textes conformément à l'esprit et à la lettre, car « dans le fond, les termes utilisés dans les lois de finances paraissent ésotériques pour le contribuable et la juxtaposition d'articles limitatifs et non limitatifs ne précise pas l'esprit du législateur².

Sans oublier le réaménagement fréquent des textes fiscaux deux fois par année et qui sont le plus souvent complexes qui vont stimuler chez le contribuable un certain degré d'incertitudes, les lois de finances annuellement adoptées troublent le dispositif législatif, en

¹Correspondance de Benjamin Franklin, Paris, Hachette, 1866, vol. II, traduction et annotation par Édouard Laboulaye, lettre adressée à Jean-Baptiste Le Roy, 13 décembre 1789, p. 505.

² Les avantages en matière d'IUTS-TPA, les exemptions et exonérations, les biens concernés par l'amortissement dégressif, la nature des actes sont énumérées tandis que des formules telles : « d'une manière générale... » sont imprécis.

créant un nombre important de normes sur une période fiscale courte. Ce qui conduit à de sérieux problèmes de communication entre l'administration et les contribuables car les agents du fisc qui manquent d'information ne suivent pas « l'actualité fiscale ».

Les interprétations des textes de loi par les instructions administratives provoquent quelquefois des conflits, car certaines erreurs sont dues au silence des textes sur certaines activités, des vides juridiques peuvent permettre l'évasion et la sous imposition de certains types de contribuables.

La disponibilité de plusieurs codes fiscaux, code des impôts directs et taxes assimilées, des taxes sur le chiffre d'affaires, code de l'enregistrement etc...n'est pas évidente et quand bien même cela serait le cas, le nombre et le volume de ces codes étant tellement importants qu'il n'est pas aisé pour le contribuable d'accéder à des informations fiscales fiables et correspondant à son statut et à son activité.

Cette complexité de la législation fiscale entraîne une incertitude chez le contribuable dans sa prédictibilité et son application et cette complexité se traduit par le nombre important de calcul pour déterminer la dette fiscale. Le changement de la loi fiscale deux fois par ans, le nombre important de formulaires, la divergence du nombre de types d'impôts sur lesquels le contribuable et assujettis augmentent le nombre de méthode de calcul et les compliquent davantage et ramènent le contribuable à un comportement incivique et fraudeur.

3.2 Le poids élevé de l'impôt

L'administration a recours parfois à des taxes faciles à recouvrer comparé à d'autres, cela entraîne une pression fiscale élevée sur certaines catégories de contribuables en privilégiant d'autres, alors qu'elle devrait essayer d'élargir l'assiette de l'impôt et ainsi diminuer le poids sur chaque contribuable. Ce comportement préjudiciable sur une catégorie au détriment d'une autre impose un poids élevé de l'impôt car tout le recouvrement se concentre sur elle, entraînant la décroissance économique d'entreprise pouvant subir une fréquence élevée de vérifications.

Le citoyen critique le poids élevé de l'impôt établi et promulgué par l'Etat, et juge que le taux d'imposition est élevé et voudrait qu'il soit réduit au maximum. Ce qui augmente le sentiment chez le contribuable de subir un transfert financier à son détriment, exercé sous la contrainte, par l'administration, sans contrepartie immédiate ou directe.

3.3 La mauvaise qualité du service à l'utilisateur

La disponibilité limitée et la qualité insuffisante du service de l'administration fiscale est un point de vue largement partagé par les contribuables car il y'a une formation insuffisante des agents de l'Etat et un manque de communication. La responsabilité est imputée aux services publics avec une inorganisation dans l'administration, faisant que les usagers ne soient souvent pas bien informés.

Le développement du civisme fiscal est fondamental pour toute évolution de l'Etat et le premier but est d'améliorer le service rendu à l'utilisateur par l'administration à travers la communication, la disponibilité de l'information et une forte sensibilisation des contribuables pour les inciter à ne pas frauder.

3.4 La mauvaise gouvernance publique en matière de dépenses

« L'impôt, par définition, c'est la contribution exigée par l'Etat ou les collectivités locales pour toute activité à caractère économique afin de subvenir aux dépenses publiques. Ce tribut obligatoire incarne l'idée même de l'autorité de l'Etat et traduit, en substance, le contrat social. L'imposition étant un élément essentiel dans l'histoire des Etats et l'évolution de leurs formes, elle requiert justement une importance suprême dans tout système de gouvernance »¹.

C'est de cette manière qu'apparaît qu'un Etat soit d'une grande démocratie ou non à travers les différentes tâches et son application de façon égale et équitable, et aussi l'utilisation de ces différentes ressources qu'elle a collectées auprès des citoyens

La visibilité de l'impact de l'utilisation de l'impôt est un élément fondamental, lorsque le contribuable arrive à percevoir les destinations des ressources fiscales et que la redistribution des richesses est bien faite, son envie de frauder va diminuer.

Dans le cas où les dépenses de l'Etat seraient jugées improductives et inefficaces, par exemple à travers les budgets annuels alloués à des structures incompetentes et inefficaces, un gaspillage d'argent, remet en cause toute la contribution à l'impôt par le contribuable dont il ne voit plus l'intérêt.

Les contribuables sont très sensibles au niveau et à la qualité des services publics rendus (éducation, santé, infrastructures routières etc...). Que fait-on des ressources collectées ? Il existe un lien évident entre la qualité de la dépense et l'adhésion du citoyen à

¹ Journal la tribune, Algérie : Face à la fraude qui sévit- Le civisme fiscal doit s'imposer, auteur Kamel Amghar du 10 Juin 2009.

l'impôt. Le peu ou l'absence de transparence dans les procédures de dépenses publiques est un facteur aggravant de l'incivisme fiscal¹.

L'efficacité et l'efficience dans les dépenses publiques qu'effectue l'Etat fait apparaître sa bonne ou mauvaise gouvernance et augmentant par là la fraude fiscale chez les contribuables parce qu'ils ne voient pas l'utilité de leurs contributions fiscales et stimule chez eux un sentiment d'iniquité.

3.5 Un sentiment d'iniquité

Le citoyen considère le prélèvement de l'impôt non seulement clair, mais aussi complexe : cette complexité conduit à des considérations d'injustice et de traitement inégal au niveau de l'établissement de l'impôt, du recouvrement et du contrôle.

La progressivité jugée trop forte de l'impôt sur le revenu exacerbe le sentiment d'iniquité par rapport à la fiscalité directe par le contribuable, de plus la fréquence de contrôle des contribuables qui ont la malchance d'être programmés pour une vérification vont subir un redressement fiscal qui ne va s'appliquer que sur eux car il se sont retrouvés sur le programme et la disparité des décisions concernant les recours du contribuable (demandes de délais, de dispense de majoration, gracieux...etc.).

3.6 Une crise de confiance

Les efforts entrepris par l'Etat sont appréciés de façon négative par les citoyens qui ont perdu leur confiance en leurs gouvernements surtout dans les pays en développement car ils perçoivent une différence entre la réalité économique et sociale à laquelle ils sont confrontés quotidiennement et les statistiques données par l'Etat qui sont loin de la refléter.

Les citoyens doutent de la sincérité des informations données par les pouvoirs publics, et restent septiques sur les baisses de la pression fiscale car ils jugent que leurs gouvernements prennent d'une main ce qu'ils donnent de l'autre. L'effet de l'illusion monétaire qui se traduit par une augmentation des prix plus importante que celle des salaires qui a fait baissé le pouvoir d'achat de la population et augmenté le taux de l'inflation. Il en est de même des chiffres inexacts relatifs au chômage alors que l'on observe que de nombreux diplômés ne trouvent pas d'emplois.

Le citoyen remet en cause les capacités et l'attitude du personnel politique à diriger d'une façon équitable les politiques de gestion publique en toute transparence, en toute justice

¹ <http://www.finances.bj/spip.php?article712>

et surtout en toute neutralité. Le citoyen en tant que contribuable a toujours le sentiment de contribuer plus à nourrir un système qui génère du gaspillage, des abus et manifester de l'inefficacité dans la gestion des deniers publics.

3.7 La mondialisation et la compétition fiscale :

L'optimisation confinée à l'incivisme est une évolution récente car la concurrence économique au niveau international rend très difficile la réalisation de gains et la pérennité des bénéfices pour les entreprises. La mondialisation représente un facteur capital pour œuvrer contre cela. Les comparaisons au niveau international pour l'optimisation fiscale conduisent à cette fraude, face à une pression fiscale aussi menaçante, les entreprises n'ont qu'à trouver des échappatoires dans leurs propres environnements économiques pour se soustraire à l'impôt.

Certaines entreprises cherchent des possibilités d'échapper à l'administration fiscale de leurs pays pour assurer la pérennité de leurs entreprises à travers des délocalisations en cherchant des pays qui octroient des avantages économiques et fiscaux favorables à leur développement à travers une main d'œuvre de qualité à moindre coût et une pression fiscale favorable à l'expansion et la pérennité des entreprises.

3.8 Les mentalités

Les contribuables ont une indiscipline fiscale, très peu d'entre eux payent l'impôt volontairement, ils le font sans gaité du cœur. Ce comportement qui n'est pas exemplaire d'un nombre important de contribuables donne le sentiment à ceux qui acquittent leurs impôts qu'ils sont les seuls à le faire et augmente de ce fait la fraude fiscale, car le contribuable ne va contribuer pour les autres alors qu'il sait que ses contributions vont servir tous les citoyens avec la redistribution, il va se sentir lésé et abusé.

Les facteurs psychologiques comme la moralité fiscale sont donc très importants pour qu'un contribuable acquitte l'impôt et n'essaie pas de se soustraire à ses obligations fiscales. Il faut donc propager ce sentiment lié à la moralité fiscale pour favoriser l'émergence de la volonté de payer les impôts afin que le civisme fiscal soit ancré dans l'esprit de chaque citoyen.

3.9 La pression fiscale

On dit souvent que trop d'impôt tue l'impôt. Les fraudeurs potentiels frauderaient d'autant plus que le poids de leur impôt leur serait insupportable et menacerait de ce fait la pérennité de leurs activités.

Ainsi, l'excessive pression fiscale favorise les comportements frauduleux. Une partie des fraudeurs considère même comme légitime cette forme d'incivisme lorsqu'ils calculent ce qu'ils doivent chaque année à l'Etat. Et cette position a été réconfortée par ADAM SMITH qui dit que « il ne fait pas de doute qu'un impôt exorbitant de l'ordre de la moitié ou même du cinquième de la richesse de la nation justifierait, comme tout abus flagrant de pouvoir, la résistance de la part du peuple »¹.

Une pression fiscale d'une ampleur importante est jugée intolérable par le contribuable car elle l'incite à fuir l'impôt en adoptant parfois sinon toujours un comportement négatif conduisant à la fraude par la dissimulation de ses revenus.

3.10 La conjoncture économique

Les conjonctures économiques dans un pays peuvent influencer de façon considérable l'incivisme fiscal des contribuables, car lorsqu'il y'a des difficultés de financement ou de la pauvreté, les citoyens essaient par tous les moyens de se soustraire à l'impôt et frauder car ils ont du mal à payer l'impôt avec le peu d'argent qu'ils gagnent.

3.11 L'appât du gain

Les commerçants qu'ils soient personnes physiques ou morales disposent de nombreuses possibilités de soustraire ou du moins une partie de leur activité à l'impôt comme par exemple en majorant les frais, en dissimulant les recettes,...etc et cela pour gagner toujours plus. Le contribuable a recours à beaucoup de pratiques pour dissimuler au fisc une grande partie de son activité et utilise des manœuvres frauduleuses en faisant des achats et des ventes sans factures et ne déclare qu'un minimum de son revenu vu l'expansion du marché informel dans notre pays.

3.12 L'idéologie et l'étatisme

Pour définir les modèles des relations entre la politique et les citoyens, il existe deux types de modèle de l'Etat, l'un est le modèle orthodoxe de l'Etat qui reflète la tradition de

¹ André Philippe FUTA, Incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais in www.minfin.rdc.cd/fiscal/archaïsme.htm.
Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques en Algérie

l'économie classique, l'autre est le modèle Léviathan de l'Etat de l'économie contemporaine des choix publics.

La théorie économique des finances publiques est basée sur le modèle orthodoxe, ce dernier a comme principe que la satisfaction de la demande de "biens publics" comme l'éducation, la santé, sécurité, infrastructures...etc. ne peut être faite que par l'autorité publique et que tous les citoyens en profitent.

Ce modèle de l'Etat a été sujet de plusieurs critiques par d'autres écoles, elles remettent en cause la bureaucratie et la politique du modèle orthodoxe et son incapacité dans l'évaluation et l'insatisfaction des besoins des citoyens.

Ce modèle ne mesure pas bien l'ampleur importante qu'a pris l'Etat moderne au cours du siècle dernier car la part de l'impôt prélevé sur les revenus des citoyens a augmenté considérablement alors qu'avec un taux bien bas d'impôt par rapport au revenu a suscité autrefois des résistances et révolutions en Europe.

On relève des inégalités entre les contribuables par rapport à l'impôt du fait de la grande différence entre les contributions et les avantages reçus causés par une redistribution injuste et inégalitaire des revenus et l'agrandissement du domaine de l'Etat qui prétend vouloir satisfaire les demandes des citoyens.

L'Etat souverain est identifié par l'Etat Léviathan, l'Etat reste toujours au service de ses citoyens malgré son absolutisme pouvoir, dans leur ouvrage «*The Power to Tax*», James Buchanan et Jeffrey Brennan, donnent une définition de l'Etat comme « une institution qui cherche à maximiser ses revenus. Au nom de la justice sociale ou pour le compte de ceux qui sont du bon côté du guichet, le Léviathan ira chercher chez les contribuables le maximum qu'il peut en tirer sans risquer de tarir la poule aux œufs d'or ou de provoquer une révolution »¹.

L'Etat Léviathan fait une redistribution à une catégorie de clientèle en recouvrant un maximum d'impôt des contribuables qui se font exploiter par leur propre Etat. Il cherche à maximiser l'impôt sans prendre en compte les demandes des citoyens au profit d'une minorité de citoyens qui profite plus de l'Etat qu'il ne contribue avec l'impôt. Le contribuable va trouver dans la fraude fiscale, l'évasion fiscale et le secteur informel une justification morale et économique, cela aura comme effet d'augmenter l'incivisme fiscal auprès des citoyens.

¹ James M. Buchanan et Geoffrey Brennan, *The Power to Tax*. Analytical Foundations for a Fiscal Constitution, Cambridge, Cambridge University Press, 1980.

3.13 Les refus des contraintes

L'impôt est un prélèvement sur la richesse des hommes. Ce caractère pénible explique la non spontanéité de l'acquiescement du devoir fiscal. Les contribuables répugnent généralement à accomplir les formalités fiscales. Or, l'impôt est originellement et essentiellement une coercition. Il est la conséquence du pouvoir de contrainte, qui est le monopole de l'Etat. « La colonisation a créée (...) une mentalité éminemment anti-fiscale, une répugnance sans égale à l'impôt »¹

Certains auteurs pensent qu' «il est mal de forcer un individu à payer un impôt pour financer des biens ou services auxquels il n'a pas consenti. Il est alors légitime de résister à l'impôt par la fraude fiscale, l'évasion fiscale ou la révolte fiscale. Pour lui, la fraude fiscale, la compétition fiscale, l'évasion fiscale, les révoltes fiscales sont bonnes car elles contraignent les gouvernants à choisir des moyens respectueux des droits individuels pour arriver à leurs fins »².

Ce caractère contraignant qu'impose l'administration fiscale au contribuable pour recouvrer les impôts dus, résulte du mécontentement et de la révolte, ce qui induit en fin de compte l'augmentation de la fraude fiscale.

3.14 Le contentieux fiscal :

Les voies de recours sont ouvertes aux contribuables pour contester les abus de l'Administration fiscale. Le formalisme imposé cependant aux réclamations alliées à la longueur de la procédure, décourage les contribuables.

L'action contentieuse exige une présentation de revenus de manière exacte et détaillée auprès du service de base de l'imposition objet du contentieux. De la première introduction de recours à la réponse de la commission présidée par le Directeur des Impôts de wilaya, le temps depuis l'instruction jusqu'à l'obtention de la réponse est assez long car la procédure est très hiérarchisée et le nombre des contestations est très élevé.

Le recours contentieux doit d'abord emprunter l'étape administrative devant la Direction des Impôts de Wilaya, il suit une rigueur dans la présentation et le suivi des réclamations. Dans le cas d'insatisfaction du contribuable ou la non réponse de la part de l'administration fiscale qui est un cas très fréquent, le contribuable doit avoir recours à

¹ J.Y. TOE, Les aspects fiscaux et douaniers du développement économique de l'Afrique occidentale, Tome2, Thèse PARIS IV, 1978, P. 185.

² Bertrand Lemernicier, op cit

d'autres voies. Aller devant les commissions de recours et auprès de l'instance juridique qui est le tribunal administratif, cette procédure contentieuse peut durer plusieurs années.

Aussi, les intérêts de l'Etat sont protégés et passent en priorité plutôt que donner satisfaction au contribuable, cette priorité est donnée par des précautions juridiques inscrites dans les différents codes fiscaux qui fait augmenter le taux de la fraude fiscale chez les contribuables, il faut souligner aussi les conséquences qui résultent des difficultés que trouve le juge pour l'interprétation de la loi fiscale du fait de leurs complexité.

Toutefois, la remise des pénalités et de dégrèvement demeure les seuls techniques accessibles pour les contribuables qui ne trouvent pas des voies légales pour se soustraire à l'impôt ; les contribuables ne trouvant que la voie de l'illégalité, tout cela amène les citoyens à plus de fraude fiscale.

3.15 La démagogie des acteurs politiques

Les gouvernements présentent aux citoyens leurs projets de société en occultant le programme financier pour les concrétiser est un défaut des acteurs de la vie politique. Le débat sur le financement des projets de société doit être incorporé dans les campagnes électorales afin d'informer les citoyens, potentiels contribuables, sur les coûts financiers de la réalisation des programmes proposés. Cela prédisposera les électeurs à la hauteur des prélèvements d'impôts sur leurs revenus et richesses.

Cette pratique donnera aux contribuables le pouvoir de demander des comptes aux élus et de justifier la destination et finalité de leurs contributions sur plusieurs années dont le cas où les promesses faites ne sont pas réalisées à la fin de leur mandat.

En plus de la fonction de voter et de consentir l'impôt, les élus par les citoyens ont l'obligation de soutenir la formation citoyenne des partisans et sympathisants de leurs visions politiques respectives.

Un volet respect des obligations fiscales et de lutte contre la fraude fiscale doit être dispensé par les organes chargés de la formation politique et civique au sein des partis politiques.

Ces comportements qui impliquent des décisions auxquelles le citoyen ne participe pas et qui lui sont imposées par les leaders politiques, sont jugés irresponsables en réduisant la portée des lois fiscales dans la mesure où elles favorisent malheureusement l'incivisme fiscal et encourage les contribuables à frauder.

3.16 L'inégalité du traitement du contribuable :

La rapidité de traitement des dossiers fiscaux n'est pas observée dans la communication de l'information désirée par le contribuable. Or, il est nécessaire d'avoir l'information auprès du service des impôts.

Certains contribuables tissent des relations particulières avec des agents du fisc, leurs dossiers sont traités d'une manière favorable et rapide par rapport à d'autres. Les agents se chargent personnellement de ces dossiers et les défendent auprès des responsables hiérarchiques et des autres agents et plaident en leur faveur pour leur garantir des privilèges, un traitement de faveur ou la garantie de ne pas figurer dans la liste des contribuables à subir une vérification malgré leurs comportement frauduleux et incivique.

Aussi lors d'une vérification ou d'un contrôle, les agents vérificateurs subissent des interventions pour qu'ils soient cléments sur certaines anomalies quand ils traitent des dossiers. Par ailleurs ils font parfois l'objet des tentatives de corruption de la part des contribuables.

La propagation de ce fléau au sein de l'administration fiscale encourage la fraude fiscale. Ainsi l'application de la loi sur les uns au détriment des autres donne un sentiment de frustration à ces derniers les incitant parfois à la corruption. Un contribuable peut ne pas payer des impôts alors qu'il peut l'éviter en soudoyant un agent du fisc.

Cette manière d'agir des agents du fisc qui se traduit par une inégalité au sein des contribuables, alors que le droit préconise que tous les citoyens sont égaux devant la loi et les règlements, incite les contribuables à se soustraire du paiement de l'impôt et fait propager l'incivisme fiscal dans la société.

Tous ces différents éléments qu'ils soient liés aux citoyens, à l'administration fiscale ou à l'Etat, rebutent le contribuable dans le respect de ses obligations fiscales et font que la fraude fiscale trouve une terre fertile pour se répandre.

3.17 Les finalités de l'impôt :

Les mutations financières et la croissance économique dans le monde ont provoqué une augmentation des charges de l'Etat, car les dépenses de l'Etat, continuellement en croissance, donnent une importance grandissante à la fonction de l'impôt.

Les pouvoirs publics fournissent au trésor public des ressources à travers l'impôt pour couvrir les dépenses de l'Etat, ces dernières garantissent la sécurité, l'éducation, la santé, la

Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques en Algérie

réalisation d'infrastructures ...etc. pour la société et procure les besoins de la vie sociale et économique des citoyens.

L'Etat utilise l'impôt pour booster la croissance économique à travers l'offre d'avantages fiscaux aux investisseurs étrangers, encourager un secteur économique ou une activité commerciale en accordant des avantages fiscaux et la réduction de la pression fiscale comme c'est le cas du secteur de l'agriculture qui est exonéré en Algérie du fait de son caractère sensible et stratégique dans l'Etat.

L'Etat utilise l'impôt pour construire les infrastructures publiques comme les routes, barrages, ponts, bâtiments administratifs, hôpitaux, écoles, universités...etc. L'Etat offre des marchés publics pour la réalisation de grands ouvrages.

L'impôt est utilisé aussi pour préserver l'état de santé des citoyens en soumettant les produits néfastes à la santé, à une imposition lourde pour réduire leur consommation, comme le tabac, l'alcool...etc. L'impôt sert aussi dans la lutte contre la pauvreté et la réduction de la précarité de la population car l'Etat fait bénéficier les secteurs sociaux d'importantes allocations budgétaires.

Le citoyen doit connaître les finalités de l'utilisation de l'impôt par l'Etat et il doit y avoir une visibilité des investissements publics car l'impôt est à la base de toutes les réalisations et les dépenses que fait l'Etat pour la société. Le citoyen avisé des objectifs assignés à l'impôt il pourra acquiescer en sachant la raison de l'existence de l'impôt et ces objectifs, le citoyen va avoir un sens civique et une meilleure moralité fiscale.

3.18 Les effets pervers des hydrocarbures :

L'économie de certains pays rentiers est une économie vulnérable basée sur l'exploitation des ressources naturelles non renouvelable (pétrole, gaz...) perdus à jamais, et caractérisé par des mauvais choix économiques de dépenses mais qui créent une aisance financière pour couvrir les dépenses de l'Etat ce qui fait qu'elle n'a pas besoin de la fiscalité ordinaire sur le court terme.

L'économie algérienne est une économie dépendante (la malédiction des ressources), qui repose sur le secteur des ressources naturelles (hydrocarbures) et qui engendrent une stagnation et une instabilité économique, chaque quantité des ressources exportées est un appauvrissement pour le pays et pour les générations à venir en particulier.

Une économie volatile et instable, dans laquelle les exportations des hydrocarbures couvre 98 % des exportations nationales, la fiscalité ordinaire ne couvre que 60 % en 2007 des dépenses de fonctionnement c'est-à-dire que sans fiscalité pétrolière l'Etat ne pourra pas couvrir non seulement les dépenses d'équipement mais aussi à raison de 40% les dépenses de fonctionnement. Il faut mentionner que la fiscalité ordinaire a couvert le budget de fonctionnement durant la décennie 1970¹.

Les citoyens algériens conscients de l'importance de la rente pétrolière et de l'aisance financière qu'elle a procurée. Ces dernières années les résultats budgétaires sont exceptionnels causés par l'envolée du prix du pétrole qui a considérablement accru les revenus de l'Etat.

Les citoyens savent que l'Etat n'a pas besoin de ressources pour financer ses différents budgets alors ils essaient de se soustraire à l'impôt car ils ne voient plus l'utilité de leurs contributions fiscales. En plus, en période d'excédent budgétaire, l'Etat algérien diminue la pression fiscale et n'accentue pas des mesures sévères du recouvrement de l'impôt, qui est une pratique non adéquate car la fiscalité des hydrocarbures n'est pas stable et durable encourageant ainsi le contribuable à fuir ses obligations fiscales et augmente la propagation de la fraude fiscale dans la société contrairement à d'autres pays comme c'est le cas de la Norvège.

Il ne faut pas croire que tous les pays rentiers ont une économie basée sur la fiscalité des hydrocarbures, c'est le cas de la Norvège qui est un pays développé et très riche en pétrole mais malgré cela il est parmi les premiers au niveau mondial dans l'Indice de Développement Humain (l'IDH). Il a réussi à bâtir une économie développée à travers la transformation du capital naturel hydrocarbure non renouvelable en capital humain qui génère des flux et des revenus stables et pérennes, et n'a pas besoin que de la fiscalité pétrolière pour couvrir ses dépenses, malgré les ressources dont il dispose. L'Etat Norvégien est caractérisé par un incivisme fiscal très bas.

3.19 La corruption des pouvoirs :

La corruption est un phénomène reconnu par tous, mais il n'y a pas de chiffres exactes sur son ampleur dans notre société. Peu d'études sur la corruption ont été réalisées en Algérie,

¹ Les chiffres sont pris de « La Refondation de l'économie », Dr Ahmed BENBITOUR Février 2010.

il est donc particulièrement difficile de disposer de données documentaires fiables et des statistiques sur l'incidence de la corruption.

La propagation de ce fléau a été encouragée par un manque de préparation des administrations causée par la libéralisation de l'économie. Le passage d'une économie administré où l'Etat parrainait la société entière avec un dirigisme socialiste à une économie du marché plus libre et indépendante du contrôle et du monopole de l'Etat et la fragilité des institutions étatique dans cette période de transition.

La corruption s'est élargie aussi à cause de l'instabilité durant la période entre 1992 et 2000 qu'a connu l'Algérie, cette crise multidimensionnelle a créé un environnement favorable à l'expansion de la corruption, caractérisé par une crise de confiance dans les institutions de l'Etat et la lutte contre le terrorisme en priorité au détriment de la lutte contre la corruption et les autres fléaux sociaux, économiques, juridiques...etc.

La corruption n'épargne aucun secteur, car elle s'est développée de façon considérable malgré les efforts fournis par les autorités. Un sentiment général d'impunité domine les pensées et aucune crainte réelle n'est ressentie vis-à-vis des organes de contrôle des autorités publiques.

La corruption a touché aussi l'administration fiscale, certains agents du fisc demandent des pots de vins aux contribuables pour alléger les procédures fiscales, minorent les bases d'imposition, ferment les yeux sur certains actes de fraude lors d'un contrôle...etc.

La corruption et le sentiment d'impunité se généralisent et se normalisent auprès des citoyens faisant en sorte que le fait que le contribuable refuse la corruption et la dénonce présente pour lui un risque de payer plus cher contre cet acte jusqu'à un abus de pouvoir envers lui par les agents corrompus, ce qui encourage l'incivisme et la fraude fiscale.

Nombre de contribuables acceptent la corruption parce qu'elle leur permet de jouir d'avantages fiscaux bureaucratiques et pécuniaires auprès de l'administration fiscale malgré son coût supplémentaire mais qui reste très faible par rapport aux obligations fiscales et les droits sur lesquels ils se sont soustraits. Par ces pratiques la fraude fiscale augmente et se propage dans la société.

4. Les conséquences de la fraude fiscale :

La plupart des moyens choisis par les personnes physiques ou morales, pour se soustraire totalement ou partiellement à l'impôt, produisent certains effets néfastes.

L'impact sur l'économie nationale est évident, car non seulement des ressources importantes, utilisées comme un instrument de redistribution et de régulation de l'économie, sont détournées au détriment de l'Etat et des collectivités locales pour servir aux intérêts individuels des fraudeurs mais fausse aussi, les règles d'une concurrence saine et équitable entre les acteurs économiques, ce fléau génère un effet de frustration, d'injustice et d'inquiétude.

« Les phénomènes de soustraction à l'impôt créent des distorsions économiques et sociales susceptibles de porter atteinte à la cohésion de la collectivité »¹.

La fraude fiscale a par conséquent des effets nocifs sur tous les plans et à tous les niveaux des classes sociales et sur tous les citoyens.

4.1 Les conséquences morales et sociales :

La fraude fiscale aboutit à une inégalité de la répartition des charges fiscales car elle alourdit les citoyens civiques qui paient pour les autres et ne respecte pas le principe d'égalité de tous devant l'impôt.

Elle soulève des enjeux de justice sociale. Le travailleur au noir se comporte un peu comme un passager clandestin : tout en s'accommodant souvent très bien des services publics qu'il consomme, il ne participe pas de façon équitable à leur financement².

Sur le plan social, la généralisation du phénomène peut engendrer une perte de confiance vis-à-vis de la loi ainsi qu'un affaiblissement de la démocratie. Le principe d'équité horizontale, selon lequel les personnes économiquement identiques devraient supporter le même fardeau fiscal, est violé en présence de fraude³.

En effet, deux contribuables identiques ne subiront pas le même fardeau fiscal si l'un travaille au noir alors que l'autre déclare tout son revenu à l'impôt. La fraude fiscale peut, en outre, affecter de façon non souhaitable la répartition des charges fiscales entre les ménages

¹ M.TREMEUR, op. Cit, p.10.

² Article : Bernard Fortin ; Guy Lacroix ; Dominique Pinard, cairn Évaluation de l'économie souterraine au Québec, Une approche micro-économétrique, Revue économique, 2009/5 (Vol. 60), Page 1257-1274

³ M.TREMEUR, op. Cit, p.10

selon les classes de revenus. Il peut ainsi en résulter des problèmes d'équité verticale, principe en vertu duquel une contribution fiscale accrue est exigée des plus riches¹.

En constatant le poids de la charge fiscale qui pèse sur certains contribuables, ces derniers sont incités par la fraude à se soustraire de leurs obligations fiscales. « La fraude appelle la fraude »², elle déclenche donc une réaction en chaîne entre les assujettis à l'impôt qui aboutira à un relâchement du civisme fiscal.

Selon M. LAURE, la fraude empoisonne l'éthique des affaires : « ...finit par vicier le comportement des entreprises qui s'y livrent. Comment la confiance indispensable entre les contractants pourrait-elle, en effet, être intacte lorsque sait que son partenaire capable de tenir des écritures fausses pour des motifs fiscaux »³.

Par conséquent le principe de l'égalité de tous devant l'impôt n'est plus respecté augmentant ainsi la pression fiscale sur les contribuables qui paient effectivement l'impôt.

4.2 Les conséquences budgétaires et économiques:

4.2.1 Les conséquences budgétaires :

La fraude fiscale diminue de façon considérable les recettes publiques de l'état et des collectivités locales car elle provoque un manque à gagner induit par les contribuables fraudeurs et payé à la fin par les contribuables modèles de civisme qui verront le poids de la fraude pesé sur eux. La fraude fiscale cause un préjudice à travers un déficit public qui conduit l'état à faire des emprunts et maintenir un niveau de dettes souveraines pour couvrir les écarts entre ses recettes et dépenses. Ces écarts s'opéreront en premier lieu sur les dépenses à caractère sociales, dépenses de solidarité, subventions, et la redistribution des ressources sur les classes sociales les plus démunies.

Le gouvernement subit des pertes de revenus énormes. Ces pertes touchent directement son niveau d'endettement et influencent sa capacité d'offrir des services et financer des programmes qui répondent aux besoins de notre société, en constante évolution⁴.

Par ailleurs, l'Etat pour mener à bien sa mission qui est celle de satisfaire le besoin d'intérêt général a besoin des moyens et la fraude fiscale constitue un frein. Elle compromet

¹ Ibid.

² M. LAURE : les distorsions économiques d'origine fiscales.

³ Ibid., p. 70.

⁴ Hayat Fetouh, L'incidence du contrôle fiscal au niveau des entreprises Algérie, Université d'Oran Algérie - licence en sciences de gestion option finance 2010, page 40.

l'équilibre budgétaire de nombreux Etats en réduisant les dépenses collectives¹. Pour compenser, l'Etat est appelé à réduire les dépenses compressibles (les dépenses d'investissement ou d'équipement) ou chercher d'autres moyens financiers comme par l'augmentation des taux d'impositions ou encore par la création de nouveaux impôts.

On dira alors que la fraude fiscale est une cause de l'injustice fiscale dans la mesure où elle a pour effet de rompre cette égalité de sacrifice. Elle consiste à faire payer les autres ce qu'on doit payer soi même en influençant le niveau des taux de taxation en vigueur.

Ainsi, pour un même niveau de dépenses publiques à financer, ceux-ci devront être d'autant plus élevés que l'économie souterraine sera importante. Selon certains, il y a là source possible d'une sorte de cercle vicieux, la hausse des taux de taxation entraînant la croissance de l'économie souterraine et donc de la fraude fiscale, ainsi une réaction en chaîne vers la hausse de ces mêmes taux².

La soustraction d'impôt suppose, objectivement, une insuffisance, totale ou partielle, dans le montant d'impôt qui résulte d'une taxation. Il y a là une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée, et le dommage correspondant est égal à la différence entre le montant de l'impôt qui a été fixé dans la décision arrêtant définitivement la taxation, et le montant qui aurait été dû dans le cas où le contribuable n'avait pas violé ses obligations. L'élément objectif à la base de la soustraction d'impôt est en fait très proche de la notion de dommage en matière de droit des obligations, c'est-à-dire qu'elle correspond à une diminution de patrimoine. Par exemple, en matière d'impôt direct, le contribuable qui se met au bénéfice de l'imposition globale expressément réservée aux personnes qui n'exercent pas d'activité à but lucratif, alors qu'il exerce en fait une telle activité, commet une soustraction d'impôt dans la mesure où cela a entraîné une insuffisance de taxation³.

Pour que l'élément objectif de l'atteinte portée aux intérêts financiers de la collectivité soit réalisé, il faut bien entendu qu'il y ait une personne assujettie et un élément imposable au pays. La soustraction d'impôt renvoie donc à l'ensemble des dispositions qui déterminent les personnes assujetties et les éléments imposables ; ces dispositions doivent être

¹ Ibid.

² Les enjeux de l'économie souterraine, Bernard Fortin, Série Scientifique, Montréal, décembre 2002, page 03

³ Mémoire, La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la république démocratique du Congo, par Ghislain Kavula Mwanangana, Université de Kinshasa, licencié en droit 2006, page 10-12.

examinées, à titre de question préalable, pour savoir s'il y a effectivement une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée¹.

Compte tenu de ce lien entre élément imposable et infraction fiscale, on classe généralement le cas de soustraction en fonction de l'élément imposable qui n'a pas été déclaré correctement. Pour les personnes physiques, les cas de soustraction fiscale les plus fréquents selon la jurisprudence concernent les revenus accessoires, en particulier lorsqu'il y a activité indépendante accessoire, alors que la soustraction fiscale est moins fréquente pour les salariés, compte tenu du certificat de salaire à annexer à la déclaration. En revanche, en matière de revenu de la fortune mobilière, la jurisprudence donne quantité d'exemples de cas de soustraction, pour revenus provenant des intérêts sur créances ainsi que les cas de prestations appréciables en argent².

4.2.2 Les conséquences économiques :

La fraude fiscale et sa propagation dans la société donne une fausse évaluation des statistiques concernant les conditions socio-économiques des contribuables et des ménage (chômage, pauvreté, PIB...etc.). Ainsi certain contribuables gagnent un revenu non déclarés aux instances gouvernemental les place en dessous du seuil de la pauvreté alors qu'ils se trouvent en dessus, ce qui fausse par conséquent les statistiques officielles. Ces dernier sont sur lesquelles se base l'état la conduit pour donner des diagnostics erronés et a prendre des décisions économiques et stratégique inappropriées.

Les ressources à la production des biens et services dans l'économie d'un état changeant d'affectation par la présence de la fraude fiscale car sa présence dans la société représente un effet néfaste résultant de l'intervention de l'état en matière de fiscalité (avantages fiscaux), transferts sociaux, lois et réglementations. Par exemple, les incitations économiques changent lorsque le gouvernement cherche des recettes fiscales supplémentaires réprime un secteur par la hausse des taux de taxation se qui implique la changement de secteur d'activité de plusieurs entreprises vers d'autre secteur puisqu'il offre un avantage par rapport aux autres.

En effet, les entreprises voulant se soustraire à cette charge fiscale supplémentaire qui leurs sont imposé par l'état change leurs comportement, la fraude fiscale est l'un des moyens utilisés pour échapper à ce fardeau fiscal. Ce choix fait par les entreprises est couteux car

¹ Ibid.

² Ibid.

changer de secteur n'est pas une chose facile, sa va conduire à une réaffectation des ressources vers des secteurs ou il plus aisé de frauder au détriment de secteurs ou il est difficile de se soustraire à l'impôt sans être redressé ou contrôlé.

Dans une économie de marché, la fraude fiscale porte atteinte au libre jeu du marché et conduit à une concurrence déloyale des acteurs économiques dans un état. Une entreprise qui fraude et se soustrait à ses obligations fiscales est plus compétitive et concurrentielles par l'avantage qui lui procure la fraude par rapport à une entreprise qui exerce la même activité, respectueuse de la loi et consciente de sa responsabilités sociales ou qui n'est pas en mesure de frauder.

De plus la fraude fragilise les entreprises, décourage les efforts tendant à élever la productivité et les rendent vulnérables et inaptes à se développer. « L'entrepreneur qui devait pouvoir augmenter son revenu par des méthodes perfectionnées de production et de gestion hésite à agir par cette voie, des le moment ou il se rend compte des plus grandes possibilités qui lui offre la fraude fiscale »¹.

En fin, la fraude fiscale soutient les entreprises marginales et contribue à leurs survies et expansion tout comme elle décourage et freine les sociétés civiquement responsables en faussant les structures et déclarations des personnes morales et physiques.

¹ A. MARGAIRAZ, op. cit, p.31.

Chapitre 03 :

Contrôle fiscale et recettes publiques de l'état

Le contrôle fiscal dépend fondamentalement au stade actuel de son adaptation indispensable aux évolutions indispensables, pour être effectivement opérationnel en termes de couverture des enjeux, mais aussi d'outils performants à mettre en œuvre.

L'administration fiscale a besoin nécessairement de perfectionner ses moyens d'actions et de renforcer ses capacités pour faire face aux nouveaux procédés ingénieux des fraudeurs de plus en plus difficiles à appréhender dans le cadre du contrôle fiscal.

L'efficacité d'un contrôle fiscal se mesure au regard des résultats chiffrés des redressements opérés, du nombre de contribuables vérifiés, des moyens humains et matériels affectés pour financer le budget qui lui permet d'assurer le fonctionnement des services publics. Formé des dépenses publiques et des recettes publiques, le budget constitue un instrument essentiel de conduite de la politique économique et sociale de l'Etat.

1. Notion du contrôle fiscal :

Le système déclaratif basé sur la présomption de la bonne foi du contribuable n'exclue pas la possibilité pour l'administration d'exercer, pendant un certain délai, son droit de reprise, c'est-à-dire de réparer les insuffisances du contribuable ou les erreurs qu'elle a commises lors de l'établissement de l'impôt¹.

Le contrôle de l'administration fiscale est présenté comme « l'activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude »².

Le contrôle fiscal est également prévu par l'article 18-1 du code des procédures fiscales : « L'administration fiscale contrôle les déclarations, ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance.

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

Les institutions et organismes concernés doivent présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent »³.

Le contrôle fiscale constitue alors, l'ensemble des procédures et techniques prévues qui vise à appréhender l'ensemble des manquements à la loi fiscale qu'ils soient commis de manière intentionnelle ou non, de bonne foi ou de manière délibérée, promouvoir notamment le civisme fiscal et réparer ainsi le préjudice causé au trésor public par ces infractions à la loi fiscale.

¹J. GROSLANDE et PH. MARCHESSON, Procédures fiscales: Dalloz. 3^e éd., 2004.

²J.J. BIENVENU et T. LAMBERT, Droit fiscal: PUF, 2003, 3^e éd., p.111.

³Art 18-1, code des procédures fiscales.

L'appréhension de ce phénomène conduit l'administration fiscale, d'une part, à une réorganisation de ses services afin d'accroître leur efficacité, mais aussi à adapter et à affiner ses méthodes de contrôle. Cet examen peut avoir divers aspects mais dans certains cas, un examen approfondi est nécessaire pour s'assurer de la sincérité des déclarations et il s'avère aussi indispensable puisqu'il constitue un des moyens pour garantir des intérêts du trésor public.

L'administration fiscale essaye à travers le contrôle fiscal d'appliquer et de faire respecter le principe de l'équité et de l'égalité de tous devant l'impôt, en vérifiant l'exactitude des informations souscrites sur les éléments comptables et fiscaux fournis par les contribuables.

Le contrôle de l'impôt peut couvrir trois formes, chacune d'elles répondant à des objectifs différents : le contrôle formel, le contrôle sur pièces et le contrôle sur place, lequel peut être, selon le cas, une vérification de comptabilité, une vérification ponctuelle ou une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble.

2. Rôle et finalités du contrôle fiscal

2.1 Finalités du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal a pour finalité principale d'assurer une juste répartition de la charge fiscale. En pratique, cela revient à vérifier la bonne application par tous des textes fiscaux, à rectifier les erreurs constatées dans les déclarations, dissuader ceux qui ont l'intention de se soustraire à leurs obligations et de réprimer par des sanctions les comportements frauduleux ce qui se traduit par la définition de trois finalités du contrôle fiscal :

- finalité budgétaire ; augmentant les recettes publiques de l'état
- finalité dissuasive ; sauvegardant le civisme, l'éthique et la mentalité fiscale des contribuables.
- finalité répressive ; sanctionnant financièrement et pénalement les fraudeurs.

Ces trois finalités retenues par la DGI permettent de classer les contrôles effectués.

2.1.1 La finalité dissuasive :

Ayant pour but de couvrir méthodiquement, sans aucune forme que se soit d'arbitraire, les différentes catégories de contribuables dans une optique de meilleure maîtrise de l'assiette ; « elle vise à prévenir la fraude grâce à une politique de contrôle répartis équitablement selon

les critères de taille de l'entreprise, du niveau de revenus, du secteur d'activité ou de la zone géographique concernée.

À noter que la fréquence des contrôles est également un élément de dissuasion pour ramener les comportements déviants à une meilleure conception de leurs obligations fiscales, en consolidant ainsi le civisme fiscal.

En autres termes, la finalité dissuasive a :

D'une part, un effet direct consistant à faire cesser le comportement frauduleux, en mettant à jour une fraude, ce qui aboutit normalement à ce que le contribuable change de comportement. Et d'autre part, un effet indirect de dissuasion sur les autres contribuables tenté de recourir aux mêmes procédés frauduleux. »¹

La diminution des pratiques frauduleuses et de lutte contre l'incivisme fiscal dans la société à travers la réglementation, procédures de réforme et de contrôle fiscale qui représentent un moyen et objectif de dissuasion important que l'administration s'est fixé.

2.1.2 La finalité budgétaire :

Visé à la réparation du préjudice causé par le comportement consistant à déclarer moins de revenus et donc à payer moins d'impôt que ne le prévoient les textes. Cette finalité du contrôle vise donc à recouvrer les sommes impayées².

La finalité budgétaire, qui consiste d'abord à obtenir le recouvrement le plus rapide des droits éludés, et ensuite à pouvoir rendre compte, en toute transparence, aux élus, représentant du peuple souverain³.

Les manquements relevés aux déclarations des contribuables fraudeurs ou non augmentent les résultats financiers à travers des redressements fondés qui se traduit par l'augmentation des rappels de droits, des pénalités d'assiettes et de recouvrements et finance par conséquent le budget de l'état et des collectivités locales.

2.1.3 La finalité répressive :

Enfin la finalité répressive du contrôle fiscal externe est une classification ex post des contrôles qui se déduit des caractéristiques et du montant des pénalités. Ayant pour but de

¹Rapport de mission UAP MARA

²PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME, Institut de l'entreprise, mai 2006, p24.

³École Nationale d'Administration de Madagascar-Mémoire de fin d'études, ANDRIANARIVO Lalaina Irma, Projet de Politique de Contrôle Fiscal, Décembre 2005, page 01

sanctionner sévèrement les comportements déviants et frauduleux sur le plan financier suite à une inobservation délibérée de la loi par opposition à l'insuffisance des impositions qui résulte du non respect involontaire d'un texte ou d'un litige sur l'interprétation d'une disposition, ou même sur le plan pénal, à titre d'exemplarité.

Il ne fait aucun doute que les fraudeurs ont parfaitement conscience que s'ils ont recours à la fraude, ils risquent d'être sanctionnés et la crainte d'un contrôle va donc normalement les dissuader de frauder, encore faut-il, sur ce dernier point, que les sanctions soient adaptées aux enjeux¹.

2.2 Rôle du contrôle fiscal² :

- La réparation des erreurs commises par le contribuable constitue la vocation première du contrôle fiscal. Source de rentrées fiscales non négligeables. La fiscalité ayant subi ces dernières années de telles modifications successives, parfois contradictoires, que ni l'administration ni les contribuables ne sont en mesure de la maîtriser entièrement. Il en résulte que les entreprises commettent de nombreuses erreurs, parfois à leur détriment. À l'extrême, l'ignorance des règles fiscales et l'habitude d'enrôlement ont conduit de nombreux dirigeants d'entreprise à négliger toute obligation d'établir les impositions primitives.

- Une présence permanente et visible de l'administration fiscale est le moyen le plus efficace de dissuader les fraudeurs potentiels. En amont du contrôle, cette présence doit se traduire par une relance systématique et rapide de tous les contribuables défaillants et non recensés. En aval, le contrôle sur pièces des déclarations déposées, même simplement formel, est l'occasion privilégiée d'affirmer la présence de l'administration. Toujours dans cette optique, les services ne doivent pas hésiter à réparer spontanément, par voie de dégrèvement, les erreurs commises au détriment des contribuables.

- Souvent considérée comme la vocation première du contrôle, la lutte contre la fraude ne vaut en fait que par son signification. En effet, l'expérience a montré que le rendement financier de la lutte contre la fraude organisée était loin d'atteindre les niveaux attendus. Les vrais fraudeurs ayant tendance à organiser leur insolvabilité. Car pour différentes raisons certains contribuables inciviques tentent de se soustraire à l'impôt et diminuer leurs charges fiscales. L'administration fiscale use de sa compétence, disposant d'un large pouvoir de contrôle l'utilise pour lutter contre la fraude.

¹La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007, page 45, Le présent rapport, présenté par le rapporteur général, M. Maxime BAFFERT, inspecteur des finances, a été délibéré et arrêté au cours de la séance du 25 janvier 2007.

²Op.cit, ANDRIANARIVO Lalaina Irma, page 04 et 05.

Pour lutter contre ce type de fraude, il importe donc d'aller au-delà de la simple réparation du préjudice subi par le Trésor. L'administration doit dans un souci d'exemplarité, porter devant les tribunaux « pénaux » les affaires les plus significatives, en réclamant des amendes et des peines d'emprisonnement destinées à sanctionner les comportements frauduleux avérés. Parallèlement, les comportements frauduleux doivent, lorsqu'ils sont avérés, être portés à la connaissance du public, dans tous les cas par voie d'affichage sur les lieux de l'activité, et pour les cas les plus importants, par voie de presse.

« Cette typologie des finalités du contrôle fiscal n'est pas exempte de limites, dans la mesure où elle est relativement artificielle (un même contrôle peut avoir simultanément plusieurs finalités) et où elle ne constitue pas, en elle-même, une base de programmation satisfaisante, puisqu'il n'est pas possible de caractériser les opérations en fonction de leur finalité avant de connaître l'issue des contrôles. S'il n'est pas possible d'appliquer cette grille de lecture théorique à la structure des activités réelles, c'est précisément parce qu'il ne s'agit pas d'une typologie des moyens employés, mais bien d'une typologie des résultats du contrôle. En ce sens, la distinction entre les trois finalités définit en réalité des profils de contribuables davantage qu'elle ne décrit des modes opératoires. »¹

3. Les différentes formes de contrôle fiscal

3.1 Le contrôle en cabinet : (contrôle de bureau) :

Ce contrôle est constitué par l'ensemble des travaux de cabinet au cours desquels le fonctionnaire de l'administration fiscale procède à l'examen critique des déclarations des contribuables à l'aide des renseignements et documents, figurant dans les différents dossiers qu'elle détient, suivant une périodicité et des objectifs bien définis.

3.1.1 Le contrôle formel :

Il consiste en un examen portant sur la qualité formelle de l'ensemble des documents produits par les contribuables ; il peut aboutir à une rectification matérielle des incohérences et des erreurs de calcul, de taux relevés dans les déclarations déposés au niveau de l'inspection des impôts. Lors d'un contrôle sommaire, l'administration se bornera à vérifier les éventuelles erreurs matérielles figurant dans la déclaration du contribuable, on parle alors de contrôle formel.

¹Jean-Pierre Boisivon, « PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL », Institut de l'entreprise, mai 2006.

Il se fait également par le biais de rapprochement entre les données contenues dans les déclarations mensuelles (TVA) et celles contenues dans les déclarations annuelles (IBS, IRG) avec renseignement qu'obtient l'administration fiscale avec les recoupements et les listes clients en sa possession.

« Il s'agit d'un contrôle rapide et facile à exécuter, ne nécessitant pas de connaissances approfondies en matières comptable et fiscale ou le recours à des procédures de contrôle lourdes et fastidieuses. Ce contrôle ne nécessite pas, par définition, d'investigations ni de vérifications particulières. Il permet, ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie »¹.

3.2.2 Le contrôle sur pièces :

Cette forme de contrôle est effectuée dans les locaux de l'administration et pratiquée généralement à l'insu du contribuable.

« L'inspecteur vérifie les déclarations. Les demandes d'explications et de justifications sont faites par écrit. L'inspecteur peut également demander à examiner les documents comptables afférents aux indications, opérations et données, objet du contrôle »².

Il consiste en un contrôle critique et exhaustif des déclarations fiscales à l'aide des documents figurant au dossier, des renseignements parvenus au service, ou des informations complémentaires et justifications demandées aux contribuables. Ce contrôle a pour but de détecter les contribuables défaillants et de prévenir et réparer les erreurs relevées dans les déclarations. Il permet également de sélectionner des dossiers devant faire l'objet d'un contrôle approfondi³.

Le contrôle sur pièces vise les contribuables relevant du régime réel d'imposition et il porte sur tous les impôts et taxes dus au titre de l'ensemble de la période non prescrite (4 ans).

Le contrôle se différencie de la vérification de la comptabilité notamment par :

- La durée plus courte.
- Une procédure allégée.
- La nature des opérations qui y sont soumises.

¹K. LASSOUAG, Sous Directeur des Hydrocarbures (DGE) Cours de contrôle fiscal, IEDF Année 20012.

² Art 18, code des procédures fiscales.

³Jacques BRURON, le contrôle fiscal, ed, J, A, Paris, 1991 pages 71

C'est la forme la plus simple du contrôle mais elle constitue un instrument important utilisé par le service en vue de corriger les erreurs ou omissions relevées ou encore effectuer des redressements concernant un ou plusieurs impôts et taxes sur une période déterminée. Elle permet à l'administration de s'assurer que la déclaration des revenus a bien été souscrite, de vérifier que le revenu déclaré est cohérent avec la situation du déclarant et, plus généralement, de contrôler les éléments déclarés, mais en s'aidant seulement des renseignements et des documents figurant dans les différents dossiers détenus par elle, parmi lesquels le dossier personnel du contribuable¹.

La situation de famille, la déduction des frais professionnels, les charges du revenu global ou les réductions d'impôt sont parmi les principaux points sur lesquels s'exerce le contrôle sur pièces.

A l'issue de ce contrôle, l'administration peut être amenée à proposer des rectifications ou, si certains points lui paraissent douteux, à demander au contribuable des renseignements ou des justifications, dans un délai de 30 jours, en indiquant les éléments de la réponse initiale à compléter et les justifications manquantes² ;

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces, tous les dossiers détenus par les gestionnaires devraient systématiquement y passer sans sélection. Cependant, dans la réalité une démarche de sélection et de programmation est pratiquée et ce compte tenu des multiples tâches qu'exerce le service et du nombre souvent élevé de dossiers à traiter. Aussi chaque gestionnaire doit procéder manuellement au contrôle sur pièces des dossiers qu'il détient suivant la répartition qui a été faite : par NIF, par localité, par ordre alphabétique ou autres.

Cette procédure consiste pour le service gestionnaire à :

- Choisir un dossier sur la base de discordances constatées dans la déclaration, d'évolution des ratios, d'un choix d'une activité particulière et de recoupements parvenus d'autres services ;
- « Procéder à un examen critique des déclarations à l'aide de renseignements et documents figurant au dossier, mais aussi des informations obtenues auprès de tiers déclarants, ce qui permet de rapprocher les données déclarées par le contribuable et les données transmises par les tiers »³.

¹ Ibid.

² Extrait de l'article L.10, L.12 et L.13 du Livre des procédures fiscales français.

³ Communication à la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation du Sénat français, le recouvrement des créances des contrôle fiscale et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires, cour des comptes française, 2001, p 10.

A cet effet, l'inspecteur cherche davantage les défailants qui n'ont pas souscrit de déclaration, ou examine les déclarations ainsi que les diverses pièces du dossier (actes de ventes, de cession de fonds de commerce, d'informations diverses) et effectue un contrôle de cohérence global du dossier.

Si à l'issue de cet examen il n'a été relevé aucune anomalie l'inspecteur ne donne aucune suite au contrôle opéré et la personne ou la société concernée ne saura jamais que son dossier a été examiné.

Si en revanche, il a de sérieuses présomptions de fraude et il est demandé des éclaircissements au contribuable et s'il ne les satisfait pas, l'inspecteur émet une notification de redressement et la procédure suit alors son cours (observations du contribuable, réponse de l'administration, recours) dans le cadre de la procédure contradictoire.

Lorsqu'au vu du dossier, le même service gestionnaire estime qu'un contrôle fiscal plus approfondi s'impose, celui-ci établit une fiche de programmation pour soumettre à la Direction Générale, pour avis et décision, la proposition à un contrôle sur place du dossier examiné¹.

3.2 Le contrôle sur place : (contrôle approfondie) :

L'administration peut avoir la conviction que la complexité du dossier et la nature des anomalies révélées par le contrôle de bureau nécessitent des investigations plus importantes. Elle n'aura alors d'autre solution que d'inscrire ces dossiers au programme des vérifications approfondies.

3.2.1 La vérification de comptabilité :

La vérification de comptabilité est un ensemble de techniques permettant de contrôler précisément certains éléments, elle concerne les personnes physiques et morales astreintes à la tenue des documents comptables. « La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables »².

¹Sihem DERARDJA, La programmation : support principal dans la stratégie du contrôle fiscal, l'IEDF, 2011, page 07.

²Art 20-1, Code des procédures fiscales.

La vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf demande contraire du contribuable formulée par écrit et acceptée par le service ou cas de force majeure constaté par le service¹.

Elle peut laisser penser que celle-ci est régulière en la forme alors qu'une analyse plus précise démontre l'existence à priori anormale de bénéfice brut ou un enrichissement inexpliqué.

De ce point de vue l'administration va, de différentes manières, s'efforcer de reconstituer les recettes de l'entreprise pour s'assurer notamment que celles encaissées en espèces ont bien été déclarées et non soustraites à l'imposition. Dans le même ordre d'idée, la vérification des charges permet à l'administration de s'assurer que celles-ci ont bien été supportées dans l'intérêt de l'entreprise.

C'est la même préoccupation qui conduira l'administration à contrôler que les livraisons à soi-même et autres prélèvements de l'exploitant ont été correctement comptabilisés. Il peut arriver que le vérificateur constate un défaut de présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu, des omissions, des inexactitudes graves et répétées, mais aussi une absence des pièces justificatives, les fausses factures ou la facturation de complaisance, peuvent être découvertes à cette occasion².

La vérification de comptabilité est aussi l'occasion pour l'administration de se livrer à une analyse des contrats et conventions signés par l'entreprise. En effet, une opération conclue sous forme de contrat, ou d'un acte juridique quelconque, dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfice ou de revenu, effectuée directement ou par une personne interposée, n'est pas opposable à l'administration.

« Elle a aussi pour objet d'examiner sur place les documents comptables d'un contribuable et de la confronter aux éléments d'exploitation afin de s'assurer :

- du respect des normes comptables en vigueur.
- De la traduction comptable de toutes les opérations touchant à la
- vie active de l'entreprise.
- de la concordance entre les écritures comptables et les bases
- d'impositions contenues dans déclarations fiscales.

¹Article 20, du code des procédures fiscales, DGI.

² C. LOPEZ, N. STOLOWY, La facturation de complaisance dans les entreprises: L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2001, p.186.

- De la cohérence entre les informations fournies et les données extra comptables.

En permet, également, de rectifier les erreurs, omissions, et insuffisances relevées au niveau des déclarations.

Pour que la vérification soit légale et réglementaire, la comptabilité de l'entreprise doit être examinée pour toute la période non prescrite »¹.

3.2.2 La vérification ponctuelle de comptabilité :

La vérification ponctuelle de comptabilité (VP) a été introduite par les dispositions de l'article 22 de la LFC 2008, elle a été modifiée par les dispositions de la loi de finances pour 2010 au titre de l'article 20 bis du code des procédures fiscales. La vérification ponctuelle de comptabilité (VP) obéit aux mêmes règles régissant le contrôle sur place à l'exception des aspects énumérés par les dispositions des paragraphes 04 et 05 de procédures fiscales et sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres, documents et pièces comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois.

Ce mode de contrôle est une nouvelle modalité de contrôles non programmés, afin d'améliorer la présence de l'administration sur le terrain, le contrôle ponctuel ou ciblé qui se prolonge sur une période très courte en mettant en œuvre une technique de l'échantillonnage sur le terrain pour repérer la fraude à un niveau des postes sensibles comme ceux de la TVA.

Cette nouvelle forme de contrôle d'introduction récente en Algérie ne constitue pas en vérité une source importante de programmation au contrôle fiscal, mais accessoirement, ses conclusions peuvent aboutir à des indications sur une pratique fiscale ou comptable non conforme et qui mérite confirmation.

Ce contrôle repose sur la vérification d'un nombre limité d'impôt sur une courte période, généralement une seule déclaration, d'une seule opération, ou de l'application d'un point précis de la législation. Elle est particulièrement adaptée au contrôle de la TVA².

La vérification ponctuelle de comptabilité peut constituer le prolongement d'un contrôle sur pièces en cas d'absence de réponse d'un contribuable à des demandes de renseignements, de justifications et d'éclaircissements ou bien suite à des réponses incomplètes qui demeurent inexploitable par le service d'assiette³.

¹ <http://www.startimes.com/?t=16930436>, La fiscalité et le contrôle fiscal.

² ÉCOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION DE MADAGASCAR, PROJET DE POLITIQUE DE CONTRÔLE FISCAL, ANDRIANARIVO Lalaina Irma, INSPECTEUR DES IMPÔTS, Décembre 2005, p05

³ Circulaire, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, vérification ponctuelle de comptabilité, 2010, p 03.

Elle peut être néanmoins utilisée efficacement pour tous les autres impôts, spécialement dans le cadre de la surveillance des avantages fiscaux et l'application des privilèges servant aux réductions d'impôt. Lors d'un contrôle ponctuel, le vérificateur devra limiter ses investigations aux opérations visées, mais il aura le droit d'étendre la vérification aux autres impôts et périodes si les enjeux le justifient.

Par ailleurs, l'engagement d'un contrôle ponctuel ne prive pas l'administration du droit de procéder à une nouvelle vérification de l'entreprise, soit dans le cadre d'une vérification de comptabilité, soit dans le cadre d'un autre contrôle ponctuel portant sur une période ou une opération différente.

La vérification ponctuelle porte essentiellement sur¹ :

- Le contrôle de la régularité des déductions opérées en matière de TVA, de l'origine des précomptes, des contingents accordés, des taux pratiqués et des remboursements sollicités;
- Le contrôle de postes comptables clairement individualisés sur une déclaration de résultat (charges d'amortissements, de provisions);
- Le contrôle des remboursements des crédits d'impôt.
- Le contrôle des déficits répétés, des avantages fiscaux accordés et des bénéficiaires réinvestis.

Objectif de la vérification ponctuelle :

L'objectif principal de la vérification ponctuelle est de permettre aux services fiscaux d'augmenter le nombre de contrôles tout en réduisant le nombre des visites sur place.

Elle vise à aboutir à la régularisation des omissions, erreurs et inexactitudes relevées.

Cette procédure de contrôle est moins contraignante pour le contribuable puisque celui-ci n'est pas astreint à présenter tous les documents comptables pour justifier les chiffres d'affaires et les résultats déclarés.

Il ne peut être réclamé au contribuable que les documents qui intéressent la ou les rubriques d'impôts de la période ciblée par le contrôle.

¹ Lettre de la DGI, N°70/ 2013, site du ministère des finances DGI

La distinction entre la vérification ponctuelle et les autres formes de contrôle¹ :

La vérification ponctuelle se distingue des autres modes de contrôle par le lieu d'exécution de la vérification, les rubriques d'impôts concernées, la période à vérifier ainsi que les documents à examiner.

Elle peut constituer un prolongement du contrôle sur pièces en cas d'absence de réponse d'un contribuable à des demandes de renseignements, de justifications et d'éclaircissements ou bien, suite à des réponses incomplètes qui demeurent inexploitable par le service d'assiette.

Pour la vérification de comptabilité, l'examen sur place de la comptabilité d'une entité fiscale et le contrôle de la régularité des déclarations souscrites dégagent du temps pour les contrôles.

Pour la vérification ponctuelle, le contrôle effectué est plus rapide et l'intervention se révèle bien adaptée à l'analyse des demandes particulières.

3.2.3 La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE):

La VASFE a été introduite en Algérie par la loi de finances pour 1992 et codifiée à l'article 131 bis du CID.

Elle est définie comme l'ensemble d'opérations de recherches et d'investigations ayant pour but de vérifier la sincérité et l'exactitude des déclarations et de déceler d'éventuels écarts entre les revenus déclarés par le contribuable (personne physique) par rapport à ceux dont a il disposé réellement. ⁽²⁾

Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu. A l'occasion de cette vérification, les agents vérificateurs, contrôlent la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal au sens de l'art 6 du code des impôts directs et des taxes assimilées³.

La VASF peut être effectuée en prolongement d'une vérification de comptabilités. Elle peut être également à l'origine d'une vérification de comptabilité lorsqu'il s'avère

¹Ibid.

²Article 21, du code de procédures fiscales, DGI.

³Article 21-1 du code des procédures fiscales, DGI.

notamment qu'un contribuable perçoit des revenus d'une entreprise sujette la tenue d'une comptabilité

L'administration, après avoir adressé un avis de vérification et signifié au contribuable les autres garanties, procédera à un examen des comptes bancaires et autres instruments financiers mis à la disposition de tous les membres qui composent le foyer fiscal.

Toutefois pour y avoir recours, elle doit réunir des indices sérieux permettant de démontrer que le contribuable a eu en réalité des revenus supérieurs au montant de ceux qui ont été déclaré.

Le vérificateur peut interroger le contribuable sur l'origine et la nature des sommes portées aux crédits des comptes des membres du foyer fiscal. Cette analyse n'est pas toujours très simple et oblige le vérificateur à suivre les virements de comptes, les dépôts en espèces qui parfois peuvent se comprendre et être justifiés.

En complément à ce dispositif le vérificateur fera une balance des espèces, lui permettant de s'assurer que les espèces utilisés par le contribuable pendant la période vérifiée n'excèdent pas celles dont il a pu disposer pendant la même période. L'intérêt de cette méthode est manifesté quant l'activité du contribuable vérifiée se prête tout particulièrement à l'encaissement de recettes en espèces ; mais aussi, quant des mouvements importants en espèces ont affecté les comptes ouverts au nom du contribuable.

Enfin l'établissement d'une balance de trésorerie permettra au vérificateur de contrôler si le montant total des dépenses, pendant la période vérifiée, égal à celui des ressources dont le contribuable a pu avoir la disposition au cours de la même période, de même éventuellement en évidence un déséquilibre qui, s'il n'est pas expliqué, établit la preuve de l'existence de revenus non déclarés.

4. L'organisation du contrôle fiscal :

L'administration fiscale se compose d'un nombre non négligeable de services, d'éléments et structures par lesquels elle met en œuvre et accomplit son activité de contrôle des divers contribuables. Elle se trouve dans l'obligation de recueillir ou de vérifier les éléments nécessaires pour déterminer l'assiette de l'impôt.

Le contrôle fiscale représente l'un des éléments fondamentale de lutte contre la fraude fiscale dont dispose d'administration fiscale, cette dernière effectue des missions principales des recherches poussées sur les déclarations des contribuables pour récolter et

exploiter toute information intéressant la reconstitution des base imposable et revenus dissimuler.

Les structures chargées du contrôle : les différents services chargés du contrôle de l'impôt sont en fonction de leurs compétences territoriales.

4.1 Les structures à compétences nationale : On distingue :

4.1.1 La direction des recherches et vérification DRV :

Elle a été créée par le décret exécutif numéro 98-228 de 1998 et complétant le décret exécutif numéro 95-55 de 1995. Elle a pour principale fonction la lutte organisée contre la fraude, qui ne peut se faire sans la participation de l'ensemble des institutions et administrations, combinés a des opérations de sensibilisation favorisant le développement des relations avec les contribuables pour apporter leur adhésion aux opérations de contrôle, et l'éveil d'un civisme fiscal longtemps recherché. La direction regroupe cinq sous directions comme suit :

- Sous direction des enquêtes et de la recherche de l'information fiscale ;
- Sous direction de la programmation ;
- Sous direction des contrôles fiscaux ;
- Sous direction des normes et des procédures.

Sur l'ensemble du territoire on distingue trois services de la recherche et vérification (SRV) dépendant de la DRV, ces services sont implantés dans les wilayas les plus importantes du pays, à savoir : Alger, Constantine et Oran.

Service Régional des recherches et vérifications¹ :

Le service régional des recherches et vérifications est organisé en trois (3) sections.

Seul deux (02) d'entre elle concerne directement le contrôle fiscal :

La section "contrôles, statistiques et évaluations, fonctionnant en brigades, est chargée notamment de :

- L'exécution des programmes des contrôles sur place arrêtés par la direction des recherches et vérifications et d'établir les situations statistiques y afférentes ;

¹Arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale.

- L'exécution des programmes de collecte des informations fiscales utiles au contrôle des activités et des revenus et la réalisation de toutes enquêtes et investigations ;
- La mise en œuvre du droit de visite dans le cadre d'opérations régionales et interrégionales.

La section "assistance au contrôle est chargée notamment de l'assistance aux vérificateurs dans le cadre de l'exercice de leurs missions et à l'occasion de l'examen des comptabilités informatisées.

4.1.2 La direction des grandes entreprises (DGE)

La modernisation des structures et des méthodes de gestion est l'un des objectifs que se fixe la DGI en vue d'améliorer les services aux contribuables.

Cette modernisation s'est amorcée avec la réorganisation des services à travers le lancement du projet DGE prévu pour la loi de finance 2003.

La DGE regroupe l'ensemble des contribuables dont le chiffre d'affaire dépasse le seuil de 100 millions de dinars, les entreprises étrangères, les sociétés de groupe et les sociétés pétrolières (personnes morales).

Elle a la vocation à assurer l'assiette, le recouvrement et le contrôle de l'ensemble des impôts des sociétés relevant de sa compétence à savoir les impôts pétroliers, l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS), la TVA, IRG salaire, la TAP¹.

La direction des grandes entreprises est organisée en cinq (5) sous-directions² :

1. La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures est chargée notamment de :

- La gestion des dossiers fiscaux des entreprises de droit algérien exerçant dans les secteurs pétroliers, parapétroliers ainsi que des sociétés étrangères non résidentes ;
- l'élaboration et l'exécution des programmes de vérification de ces dossiers ;
- l'établissement de diagnostics périodiques, d'analyses, de statistiques et de la préparation de plans d'actions.

Cette sous-direction est composée de trois (3) bureaux.

1.1 Le bureau de la gestion des dossiers fiscaux est chargé notamment d'assurer :

- la prise en charge et le contrôle des déclarations fiscales mensuelles et annuelles ;

¹Loi de finances 2003 – JO N° 86.

²Arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale.

- l'examen et le traitement des demandes d'achats en franchise, des régimes privilégiés, des demandes de remboursement de TVA et toutes formalités liées à la gestion des dossiers fiscaux.

Ce bureau comprend deux (2) services :

- le service des entreprises pétrolières ;
- le service des entreprises parapétrolières.

1.2 Le bureau des vérifications fiscales est chargé notamment de :

- l'élaboration et l'exécution des programmes de vérification des entreprises pétrolières, parapétrolière et sociétés non résidentes ;
- la réalisation de toute investigation ou recherche concernant les sociétés pétrolières, parapétrolières et sociétés non résidentes.

Ce bureau comprend deux (2) services :

- le service des vérifications des entreprises pétrolières ;
- le service des vérifications des entreprises parapétrolières.

1.3 Le bureau des statistiques et des synthèses est chargé notamment de :

- l'élaboration des productions statistiques périodiques, des états de synthèses, de l'intégration des dossiers et de la mise à jour de la base de données ;
- la coordination et le suivi des sociétés relevant du secteur des hydrocarbures avec les services compétents du ministère chargé de l'énergie et des mines.

Ce bureau comprend deux services :

- le service des productions périodiques ;
- le service des analyses.

2. La sous-direction du contrôle et des fichiers est chargée notamment de :

- l'exécution et du suivi des programmes de vérification de comptabilité ;
- la proposition d'inscription aux programmes annuels de contrôle ;
- la recherche, l'exploitation de l'information fiscale et la réalisation d'enquêtes et investigations.

Cette sous-direction est composée de deux (2) bureaux.

2.1 Le bureau des vérifications est chargé notamment de :

- l'établissement du projet de programme de vérification et du suivi de son exécution ;

- veiller au respect des règles et procédures de contrôle.

Ce bureau comprend deux (2) services, fonctionnant en brigades :

- le service du contrôle des entreprises du secteur industriel, du bâtiment et des travaux publics ;
- le service du contrôle des entreprises du secteur du commerce et des prestations de services.

1.2 Le bureau des fichiers, des recoupements et des investigations est chargé notamment de :

- la constitution et la gestion des divers fichiers tenus ;
- la mise en œuvre des procédures d'enquêtes, d'investigations et de recherche de l'information fiscale et de son exploitation ;
- l'assistance aux vérifications de comptabilité.

Ce bureau comprend trois (3) services, fonctionnant en brigades :

- le service des fichiers et des recoupements ;
- le service des recherches et des investigations ;
- le service d'assistance et d'appui au contrôle.

4.2 Les structures à compétence locale : On distingue :

4.2.1 Les centres des impôts (CDI) :

L'objectif de la création des CDI est l'amélioration de la gestion du contrôle des contribuables de moyenne importance relevant du régime réel d'imposition.

Pour renforcer les moyens de contrôle de l'administration fiscale en vue de mettre un terme ou la réduire au maximum la fraude fiscale et pour une meilleure gestion de l'impôt dans les prochaines années, le ministère des finances a de créer un nombre important de centre a travers toutes les wilaya de notre pays et qui sont en majorité opérationnelle qui ont pour principale mission la gestion des dossiers inhérents des entreprises soumis au régime du réel PME/PMI et des professions libérales....etc.

A ce titre, le CDI constitue l'unique interlocuteur fiscal pour les contribuables relevant de sa compétence toutes les fonctions opérationnelles actuellement exercées par les inspections, les recettes, les brigades de contrôle fiscal et l'ensemble des taches de gestion des DIW concernant la population fiscale du CDI, notamment les travaux d'immobilisation, le suivi des obligations déclaratives et de paiement, la comptabilisation des recettes, la relance

des défaillants, le contrôle (y compris les vérifications de comptabilité), l'action en recouvrement, le contrôle des achats en franchise de TVA et par délégation du directeur général ; les remboursements des crédits et taxes et le contentieux. Ces fonctions sont exercées sous l'autorité du directeur du centre¹.

La mission de contrôle du CDI est reflétée par le service principal du contrôle et de la recherche est chargé notamment de² :

- la mise en œuvre des procédures de recherche de l'information fiscale, de leur traitement, stockage et diffusion, pour exploitation ;
- la proposition et la réalisation des opérations de contrôle au titre des vérifications sur place et du contrôle sur pièces des déclarations des contribuables relevant des centres des impôts et l'établissement des états statistiques et bilans périodiques d'évaluation.

Ce service principal est composé de quatre (4) services.

1. Le service des fichiers et recoupements est chargé notamment de :

- la constitution et la gestion du répertoire de sources locales d'informations et renseignements intéressant l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt ;
- la centralisation, le stockage et la restitution pour exploitation des données recueillies par les services concernés ;
- la prise en charge des demandes d'identification des contribuables.

2. Le service de la recherche de la matière imposable, fonctionnant en brigades, est chargé notamment de :

- l'établissement d'un programme périodique de recherche des informations fiscales au titre de la mise en œuvre du droit de communication ;
- la proposition d'inscription de contribuables au contrôle sur pièces et sur place, sur la base des informations et renseignements recueillis.

3. Le service des interventions, fonctionnant en brigades, est chargé notamment de :

- la programmation et la réalisation d'interventions au titre de la mise en œuvre du droit d'enquête et du droit de visite, des contrôles à la circulation et, d'effectuer sur place tous constats nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt ;
- la proposition de contribuables à la vérification de comptabilité ou au contrôle sur pièces, sur la base des informations et renseignements recueillis.

¹Loi de finances 2003 – JO N ° 86.

²Arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale.

4. Le service du contrôle, fonctionnant en brigades, est chargé notamment de :
- la réalisation des programmes de contrôle sur pièces et sur place ;
 - l'établissement des situations statistiques périodiques relatives à l'état d'exécution des programmes de contrôle et d'en évaluer le rendement.

4.2.2 La sous direction du contrôle fiscale :

L'arrêté du 30 Avril 1991 portant application du décret exécutif à l'organisation et aux attributions des services extérieurs de l'administration fiscale a transférée totalement ou partiellement à la direction des impôts de wilaya notamment à la sous direction du contrôle fiscal les attributions des inspections en matière de :

- vérification de comptabilité, contrôle sur place ;
- contrôle des prix et les évaluations, enregistrement ;
- tenus des fichiers immobiliers principaux ;
- conservation des liasses des actes présentés à l'enregistrement ;
- recherche de la matière imposable, conjointement avec l'inspection des impôts suivant un programme préétabli ;
- traitement et le suivi des fichiers des redevables importants en matière d'imposition.

La sous direction du contrôle fiscal est chargée de la recherche de la matière imposable et des vérifications fiscales puisque elle exécute des programmes de vérification.

Pour donner plus d'efficacité à sa structure, la sous direction du contrôle fiscal était organisé en trois bureaux : ⁽¹⁾

- 1- bureau de la recherche de la matière imposable.
- 2- bureau des fichiers et des recoupements.
- 3- bureau des vérifications des comptabilités et des contrôles des évaluations.

Désormais et au regard des dispositions de l'arrêté Interministériel n° 25 du 21 février 2009, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale (suscité) les attributions en matière de recherche d'investigation et d'intervention, sont

¹Arrête du 30 avril 1991 par décret exécutif n°91-60du 23 février 1991.

simultanément dévolues, chacune en ce qui la concerne, aux sous direction du contrôle fiscale suivant de Direction des Impôts de Wilaya.¹

La sous-direction du contrôle fiscal est chargée notamment de l'élaboration des programmes de recherche, de vérification, de contrôle des évaluations et du suivi de leur réalisation.

Cette sous-direction est désormais composée de quatre (4) bureaux.

1. Le bureau de la recherche de l'information fiscale, fonctionnant en brigades, est chargé notamment de :
 - la constitution du répertoire des sources locales d'informations concernant l'assiette, le contrôle ainsi que le recouvrement de l'impôt ;
 - l'exécution des programmes d'intervention et de recherche et la mise en œuvre du droit de communication, du droit d'enquête, du droit de visite en coordination avec les services et les institutions concernées.
2. Le bureau des fichiers et recoupements est chargé notamment de :
 - la constitution et la gestion des divers fichiers tenus ;
 - la prise en charge des demandes d'identifications fiscales des contribuables ;
 - le contrôle de l'exploitation par les services concernés des données de recoupement et l'établissement des situations statistiques et bilans périodiques d'évaluation des activités du bureau.
3. Le bureau des vérifications fiscales, fonctionnant en brigades, est chargé notamment d'assurer :
 - le suivi de l'exécution des programmes de contrôle et de vérification ;
 - l'inscription des contribuables aux divers programmes de contrôle ;
 - l'établissement des situations statistiques et rapports périodiques d'évaluation.
4. Le bureau du contrôle des évaluations, fonctionnant en brigades, est chargé notamment de :
 - la réception et l'exploitation des actes de mutation à titre onéreux ou gratuit ;
 - la participation aux travaux d'actualisation des termes de références (zoning) ;
 - le suivi des travaux d'expertise dans le cadre des demandes exprimées par les pouvoirs publics.

¹Arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale.

5. Présentation des concepts budgétaires

Le droit budgétaire algérien est fortement inspiré du droit budgétaire français, il s'est effectivement imposé à travers la loi cadre 84-17 du 07/07/1984 relative aux lois de finances, et la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique, modifiées et complétées. Ces deux lois définissent les règles juridiques applicables à l'exécution et au contrôle des opérations budgétaires et financières de l'État. La loi cadre a fixé les principes budgétaires (unité, universalité, annualité...) et a défini les ressources et les emplois du budget de l'Etat. Quant à la loi relative à la comptabilité publique, elle a déterminé les règles d'exécution et du contrôle des opérations financières.

Le budget permet à l'Etat d'assurer le fonctionnement des services publics. Formé des dépenses publiques et des recettes publiques, le budget constitue un instrument essentiel de conduite de la politique économique et sociale de l'Etat. En d'autres termes, dans l'objectif de permettre une croissance économique aussi forte que possible, l'Etat utilise les recettes et les dépenses publiques. Cette utilisation des recettes et des dépenses pour influencer sur la conjoncture économique, constitue la politique budgétaire de l'Etat.

5.1 Définition du budget :

Le mot budget terme Anglais provient du mot de l'ancien Français « Bougette » qui signifie petite bourse.

Définition donnée par la doctrine : il est défini comme :

« Instrument essentiel d'organisation et d'encadrement de l'avenir, le budget est le résultat d'une décision librement prise, consistant pour individu ou une collectivité à s'obliger par avances à faire des choix, à s'astreindre »¹

Ainsi, selon Michel Parada ancien directeur du budget français : « Le budget est probablement l'acte majeur du gouvernement puisqu'il exprime plus qu'aucun autre la solidarité gouvernementale de la mise en œuvre d'une politique dont pratiquement toutes les composantes se trouvent directement ou indirectement traduites dans la loi de finances.

Et pourtant par delà cette réalité fondamentalement politique la préparation du budget est également un processus technique éminemment complexe, dont la direction du budget assure à la première ligne sa responsabilité ».

Définition légale du budget de l'Etat : « Le budget comprend les recettes et les dépenses définitives de l'état, fixées annuellement par la loi de finance et répartie selon les dispositions législatives et réglementaire en vigueur.... »¹

¹ Rapporté par Mr Abdelhamid GAS, Ancien Directeur General du Budget, cours « Le budget de l'Etat », IEDF, 2008.
Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques en Algérie

« Le budget est l'acte qui prévoit et autorise pour l'année civile l'ensemble des recettes, des dépenses de fonctionnement et des dépenses d'investissement dont les dépenses d'équipement publics et les dépenses en capital »²

5.2 Les caractéristiques du budget de l'état :

Il est à la fois :

Une prévision, une autorisation, un acte juridique, un acte technique, un acte politique, un acte économique, en un mot c'est un acte complexe.

Politique —> Exprime un programme d'actions.

Juridique —> Acte d'autorisation.

Technique —> Acte de prévision.

Economique —> Facteur de la croissance

Acte de régulation et de lutte contre la pauvreté.

► **Le budget, acte d'autorisation et expression d'un programme :** c'est l'aspect politique dont le fonctionnement est constitutionnel au niveau de l'Etat.

► **Le budget, acte de prévision :**

- Aspect technique pour son caractère prévisionnel de recettes et dépenses à réaliser par une personne physique ou morale donnée.

- Les chiffres exprimant le programme d'actions, sont probables ne sont qu'une approximation car l'objet à mesurer est inconnu.

D'un point de vue technique, c'est un document comptable, il est préparé en plusieurs phases :

5.3 Les phases d'élaboration du budget :

Première phase : (préparation gouvernementale),

L'élaboration du budget de l'Etat, en raison de multitude d'acteurs concernés et des sommes en jeu, est un processus qui s'étale sur toute l'année qui précède son exécution.

¹Art 6 de la loi n°84-17 du 17 Juillet 1984, relative aux lois de finances.

²Art 3 de la loi n°90-21 du 15 Août 1990, relative à la comptabilité publique.

La préparation du budget peut être décomposée en plusieurs phases qui se déroulent entre le mois de septembre de l'année N-2 et le mois de décembre de l'année N-1 (sur 15 mois).

C'est la deuxième phase du cycle budgétaire qui intervient après, la phase de planification à moyen terme : il s'agit d'une procédure exclusivement interne au gouvernement (l'exécutif) durant laquelle se tiennent des discussions et des négociations entre la DGB (ministère des finances), qui préparent un projet de budget, qui est appelé « projet de loi de finances ».

Deuxième phase : (vote du budget par le parlement), le projet de loi de finances est soumis, après son approbation par le conseil des ministres, à l'examen du parlement (assemblée nationale d'abord et conseil de la nation ensuite). L'assemblée nationale qui peut amender le projet de loi soumis à son examen l'approuve après vote en assemblée plénière dans le courant du mois de décembre. Le projet de loi de finances passe ensuite au conseil de la nation qui, après l'avoir examiné, procède à son approbation. La loi est ensuite promulguée par le président de la république avant le premier janvier de l'année à laquelle elle se rapporte¹.

Troisième phase : (exécution et contrôle), la réalisation des opérations de recettes et de dépenses est basée sur un principe fondateur, la séparation des ordonnateurs et des comptables publics.

Les ordonnateurs ont le pouvoir d'engager les dépenses publiques, mais ne manipulent pas les deniers publics, en revanche les comptables publics manient les fonds, les mouvements de compte et les disponibilités. Ils sont responsables du recouvrement des ordres de recettes remis par les ordonnateurs, et assurent le paiement des dépenses engagées par ces mêmes ordonnateurs. Quant au contrôle, l'exécution de budget est soumise à des contrôles de trois ordres différents : administratif, juridictionnel, et politique.

D'un point de vue économique, il constitue les dépenses et les recettes de l'Etat, c'est une description chiffrée de l'activité financière de l'Etat, il s'agit donc d'un plan d'aménagement de ressources et d'emplois en vue d'assurer la satisfaction des besoins publics et de réaliser la politique économique et sociale de l'Etat.

D'un point de vue politique, il relève les options politiques du gouvernement par l'évolution et la répartition des recettes et des dépenses dans l'ensemble des domaines (économiques, sociaux, éducatifs, culturels...).

¹ Ahmed SADOUDI, Ancien Directeur General du Budget, Ministère des Finances, cours de droit fiscal, IEDF 2008, page 14.

5.4 Le contenu du budget général de l'Etat

Les opérations sur deniers publics, sont constituées par l'ensemble des opérations de recettes et de dépenses publiques qui se ramènent toutes à une entrée ou à une sortie de fonds dans les caisses publiques. Au sens de l'article 04 de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique, les recettes et les dépenses constituent l'ensemble des ressources et des charges du budget général de l'Etat, telles que définies par la loi 84-17 du 07 juillet 1984 relative aux lois de finances modifiée et complétée.

5.4.1 La structure des recettes publiques

D'une manière générale les diverses catégories de recettes des collectivités et des organismes publics sont:

- Les impôts, droits et taxes ;
- Les recettes provenant de domaine de l'Etat ;
- Les amendes et condamnations pécuniaires ;
- Les créances étrangères à l'impôt et au domaine ;

Et selon les dispositifs de l'article 10 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative a la comptabilité publique, les opérations de recettes se réalisent à **travers le recouvrement**, par tous les moyens de droit expressément autorisés par les lois et règlements, de produits fiscaux, parafiscaux ou de redevances, amendes ainsi que tous les autres droits.

A l'inverse des dépenses publiques qui sont classées d'après leur finalité. Les ressources publiques ne peuvent être classées d'après leur finalité ; elles ont toutes la même finalité : alimenter les caisses du trésor¹. Les montants des recettes définitives apparaissent dans l'état A de la loi de finances, elles revêtent deux formes :

- Les ressources ordinaires : recettes fiscales, recettes ordinaires et autres recettes.
- La fiscalité pétrolière.

La procédure d'exécution des opérations de recettes publiques incombe séparément aux ordonnateurs et aux comptables publics, elle nécessite donc deux phases ; une phase administrative qui relève de l'ordonnateur, et qui doit être réalisée par les actes ci- après :

La constatation : est l'acte par lequel est consacré le droit d'un créancier public².

¹Paul Marie GAUDEMET, finances publiques, politique financière, budget-trésor, éd MONTCHRESTIEN paris 1983, p 85.

²Articles 16 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique.

La liquidation : consiste à déterminer le montant exact de la dette du redevable au profit d'un créancier public et d'en ordonner le recouvrement¹.

Et une phase comptable, qui est du ressort de comptable public. Elle doit être réalisée par le recouvrement, qui est un acte libératoire de la créance publique².

5.4.2 L'évaluation des recettes :

L'évaluation des recettes et des dépenses s'effectue concomitamment. On doit seulement remarquer que l'évaluation des dépenses, du moins pour les services votés, incombe aux différents ministères dépensiers alors que le calcul des recettes est l'œuvre du ministère des finances. En pratique deux techniques d'évaluations ont envisageables

5.4.2.1 La première technique : la règle de la pénultième année :

Cette technique repose sur un principe relativement simple : les recettes de l'année N+1 doivent être calculées pendant le courant de l'année N sur la base des recettes du dernier exercice connu, c'est-à-dire l'année N-1³.

La simplicité de cette règle ne doit cependant pas masquer des recettes puisque certains paramètres comme la hausse des prix n'étaient pas pris en compte lors de l'évaluation.

Des corrections furent proposées, tel le système des tantièmes de majoration qui consistait à ajouter à la prévision initiale l'équivalent de l'augmentation moyenne de cinq dernières années, sans que les résultats fussent probants.

Pour compenser la faiblesse de la prévision, les gouvernants augmentaient le pression fiscale, allant, parfois même, au-delà de ce qui eut été nécessaire.

Il n'en fallait pas plus pour que les libéraux la condamnent au nom de la remise en cause de la neutralité de l'Etat.

5.4.2.2 La deuxième technique : l'évaluation au réel :

Cette deuxième technique cache, en réalité, une multitude de procédés relativement différents qui sont cependant appréhendés dans un fascicule accompagnant la loi de finances

« L'évaluation des voies et des moyens ». Ces différents procédés sont insignes par le fait que s'ils s'appuient toujours sur les résultats du passé, ceux-ci subissent tellement de

¹Articles 17 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique.

²Articles 18 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique.

³ Francis Querol, L'élaboration de la loi de finances, édition Economica, page 23.

rectifications et de modifications que les prévisions finales n'ont que peu de choses à voir avec les résultats des exercices précédents.

L'évaluation des recettes de l'Etat reste satisfaisante puisque sur une période assez long l'écart entre les prévisions et les réalisations de recettes oscille entre 1 et 5%.

Quelquefois, assez rarement cependant, il atteint 10%. C'est justement en raison de leur justesse que les procédures de prévision de recettes sont qualifiées de techniques d'évaluation au réel. L'opinion publique cependant ne saisit pas toujours la qualité de l'évaluation.

5.4.3 La structure des dépenses publiques

Les dépenses publiques assurent le fonctionnement des services publics, et permettent les interventions de l'Etat, notamment dans le domaine économique et social. Elles comprennent :

5.4.3.1 Les dépenses de fonctionnement :

Conformément à l'article 5 de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique «Les dépenses de fonctionnement assurent la couverture des charges ordinaires nécessaires au fonctionnement des services publics dont les crédits sont inscrits au budget général de l'Etat», ces dépenses sont donc nécessaires au fonctionnement des services (rémunérations des fonctionnaires, acquisition du mobilier, entretien des immeubles...). Elles apparaissent dans l'état B de la loi de finances.

5.4.3.2 Les dépenses d'équipement :

Conformément à l'article 06 de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique « Les dépenses d'équipements publics, les dépenses d'investissement et les dépenses en capital, s'inscrivent au budget général de l'Etat sous la forme d'autorisation de programmes et s'exécutent à travers les crédits de paiement», ces dépenses apparaissent dans l'état C de la loi de finances.

Avant d'être payées, les dépenses sont engagées, liquidées et ordonnancées ou mandatées, l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement ou le mandatement sont des opérations effectuées par l'ordonnateur, elles constituent la phase administrative de la dépense publique alors que le paiement constitue la phase comptable qui est du ressort de comptable public.

L'engagement : est l'acte par lequel est constatée la naissance d'une dette¹.

La liquidation : permet la vérification sur pièces et la fixation du montant exact de la dépense publique²

L'ordonnancement ou le mandatement : est l'acte par lequel est donné l'ordre de payer la dépense publique³.

Le paiement : est l'acte libératoire de la dépense⁴.

1 Article 19 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique .

2 Article 20 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique .

3 Article 21 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique .

4 Article 22 de la loi 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique .

Chapitre 04 :

L'Orientation stratégique du contrôle fiscal de l'Etat en matière de lutte contre la fraude

Dans l'objectif d'atteindre une performance optimum, le contrôle fiscale doit être en phase avec l'environnement externe de l'entreprise et des particuliers. La mise en place d'une organisation adéquate fondée sur une proximité des services et des fonctions et d'un cadre juridique favorable à l'évolution du contrôle fiscal, est un levier majeur pour la performance souhaitée.

Cette performance du contrôle fiscal ne peut être accomplie que grâce à une stratégie, claire, pertinente, objective et réalisable. La stratégie à développer doit nécessairement inciter à la mobilisation de tous les acteurs de l'administration fiscale.

1. Les instruments juridiques d'interventions dévolus aux services fiscaux en matière de recherche de l'information :

Pour la collecte de l'information, la législation met à la disposition des services fiscaux, quatre (04) instruments d'interventions, plus ou moins contraignantes, dont l'engagement doit être adapté aux enjeux fiscaux ou autres actes frauduleux. Ces instruments juridiques sont :

1.1 Le recensement périodique des contribuables, des activités et de biens immobiliers :

Le recensement est une opération qui consiste à ratisser les territoires fiscaux en vue d'alimenter et d'actualiser les fichiers que les services fiscaux locaux sont censé tenir :

Cette opération, qui doit être menée périodiquement, soit annuellement selon les dispositions de l'article 191 bis CIDTA, est d'une importance capitale en ce sens qu'elle permet, entre autres et selon les cas, de recenser ou d'appréhender :

- La consistance du tissu économique et du potentiel fiscal ;
- La consistance du patrimoine immobilier ;
- Les immeubles nouvellement érigés et les additions de constructions ;
- Le classement des biens immobiliers en fonction de leurs, nature, valeur et destination ;
- Les modifications et/ou les extensions d'activités, non déclarés ;
- Les activités exercées frauduleusement ;
- Les conditions d'exercice d'activités afin d'en apprécier l'importance et/ou pour en fixer les bases de calcul de l'IFU (moyens d'exploitation, nombre de salariés utilisés...) ;
- Les transferts de propriétés ;
- Le recensement des personnes résidant dans la localité ainsi que leurs qualités respectives.

Ces renseignements sont collectés, entre autres, dans le but de procéder aux régularisations qui s'imposeraient, d'éviter de délivrer des documents administratifs (tel que le certificat de non imposition à des personnes qui résident dans une autre localité et/ou qui exerce une activité professionnelle ou sans déclaration pour laquelle il est ou sera redevable d'impôts).

Ces fichiers servent également à la sélection de personnes à soumettre à un contrôle de revenus dans le cadre de la procédure de Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE), à exécuter par la structure habilitée.

Aussi, les cas considérés comme empêchement à contrôle doivent donner lieu à l'application des sanctions prévues à l'article 304 CDITA y compris lorsque l'intervention s'inscrit dans le cadre de mise en œuvre du droit d'enquête.

1.1.1 Les objectifs et finalités dédiés à l'activité de recherche :

L'efficacité du contrôle fiscale est extrêmement liée à la connaissance du tissu fiscal dans la société, des contribuables ainsi qu'à l'impact des informations collectées sur la fiscalité. En plus de celles dont la mise à disposition de l'administration fiscale d'une manière spontanée est obligatoire, les informations externes doivent être régulièrement et continuellement recherchées, contribuent à une meilleure analyse contradictoire des déclarations souscrites par les contribuables et, par conséquent, à une meilleure sélection des dossiers à vérifier.

La recherche des informations « externes » est une action que les services habilités doivent exercer quotidiennement et de façon continue. La disponibilité des informations collectées, procure un gain de temps non négligeable et conditionne en même temps la qualité, à la fois de la programmation et des contrôles fiscaux à effectuer.

L'importance primordiale de la collecte de l'information et du renseignement s'illustre à travers les finalités y recherchées ainsi que des divers instruments juridiques y dédiés ; ainsi, la recherche des informations doit servir :¹

- La création, la mise à jour et l'assainissement des fichiers et des répertoires indispensables à la constitution d'une base de données ;
- La nécessité d'accorder par les services de la Direction des impôts de wilaya tout le soin que requièrent la construction et la constitution des différents fichiers ;

¹Numéro spécial Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale, l'atelier 3.

- Les Directions des Impôts de wilaya doivent conserver, mettre à jour et sécuriser les informations collectées lors des chargements des données sollicitées par la DIDF et leur utilisation à leur niveau comme base de données ;
- Mettre en place et vulgariser une procédure de consultation par les DIW des informations et renseignements répertoriés dans les fichiers de la DIDF en recourant à l'utilisation accrue des nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC) ;
- L'engagement d'une réflexion sur les modalités d'accès des DIW à la base de données de la DIDF (habilitations d'accès) ;
- La fiabilisation des informations lors de leur restitution aux DIW en procédant à l'élimination des interférences se rapportant particulièrement à la raison sociale, l'affiliation, etc. ;
- Garantir l'exploitation optimale des différentes sources d'informations internes contenues dans les déclarations fiscales des contribuables (bilans, état des clients, états des commissions et des sous-traitants, états des déductions, déclaration G50...) ;
- La clarification et la vulgarisation des différentes procédures consacrées à la recherche de la matière imposable : droit de communication, droit d'enquête et droit de visite.

Dans le cadre de l'appréciation de l'état de mise en œuvre des procédures de recherche de l'information fiscale dans le cadre des nouvelles orientations stratégique du contrôle fiscal , l'administration fiscale définit les modalités d'utilisation des différentes procédures de recherche d'information, mises à la disposition des services fiscaux par la législation fiscale en vigueur et encourage l'utilisation et le recours à ces instruments juridiques (droit de communication, d'enquête, de visite) ;

1.2 Le droit de communication :

« Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (entreprises privées, autres administrations, établissements et organismes divers). Les renseignements recueillis à cette occasion peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle des impôts et taxes »¹.

Le droit de communication, prévu aux articles 45 à 68 du CPF est « Le droit de communication permet aux agents de l'administration fiscale, pour, l'établissement de

¹Editions Francis LEFEBVRE, « Contrôle fiscal », 1997

l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements prévus aux articles 45 à 60 du CPF »¹.

Les services fiscaux doivent solliciter et relancer les tiers défaillants pour la mise à disposition d'information dont la production spontanée est légalement requise. Bien que la restitution des informations pour leurs exploitations soit sélective, la masse d'information à recueillir dans ce cadre est très importante car elle permet d'alimenter régulièrement les bases de données et d'en assurer leurs croisements. Les services concernés doivent pour les besoins de contrôle solliciter la mise à disposition des renseignements en question en usant du droit de communication.

Malheureusement la production spontanée de l'état de déductions de la TVA, à l'appui du relevé du chiffre d'affaires qui été une source riche d'informations fiscales, n'est plus exigée à compter du 1^{er} janvier 2014. Cette situation résulte des modifications apportées, à titre de simplification à l'article 29 du code des TCA par l'article 18 de la loi de finances pour 2014.

1.2.1 Collecte de données dont la mise à disposition de l'administration fiscale de façon systématique est légalement requise :

Les dispositions de l'article 45 du CPF confère a l'administration fiscale le droit de prendre connaissance et avoir un regard sur un nombre de documents qui sont produit périodiquement, exigés des personnes et organismes qui sont dans l'obligation de les tenir, il s'agit, en l'état actuel de la législation des :

- Etats détaillés des clients ;
- Fichier des importations ;
- Etat des déductions de la TVA ;
- Déclarations des traitements, salaires, pensions et rentes viagères services par les employeurs et débirentiers ;
- Relevés individuels des organismes de sécurités sociales relatives aux honoraires perçus par les titulaires des professions médicales ;
- Etat nominatifs des revenus de valeurs mobilières servis par toute collectivité ;
- Déclaration de commissions, courtages, ristournes, honoraires et rémunérations diverses ;
- Etats des personnes auxquelles l'assurance chômage à été versée ou supprimée ;
- Etats des personnes bénéficiaires des indemnités d'activité d'intérêt général et de location de solidarité ;

¹Articles 45 à 60 du CPF, code général des impôts.

- Etas des infractions relevées par les caisses de sécurité sociales et des caisses de mutualité ;
- Relevés mensuels des opérations de transfert de fonds à l'étranger effectuées par les organismes financiers pour le compte de leurs clients.

1.2.2 Recueil des informations auprès des tiers (source externes) :

Il s'agit de toute information utile à l'assiette et au contrôle de l'impôt que l'administration fiscale juge important de recueillir auprès des tiers, qui lui confèrent les articles 57 à 60 du CPF dans le cadre du droit de communication.

Contrairement aux renseignements portés spontanément à la connaissance de l'administration fiscale, le droit de communication s'exerce à l'initiative des services habilités des impôts, auprès des personnes physiques et morales exerçant des activités économique employant des salariés ainsi qu'auprès des organismes et institutions légalement soumis a l'impôt, tels que les :

- Clients ;
 - Fournisseurs ;
 - Banques ;
 - Direction du contrôle de la régulation économique ;
 - Administration douanière (fichier « ALERTE) des importateurs) ;
 - Trésor public ;
 - Police ;
 - Gendarmerie Nationale ;
 - Wilaya ;
 - Ministère ;
 - Autorité judiciaire ;
 - Notaires ;
 - Dépositaires des registres de l'état civil et fonctionnaires chargés de la gestion d'archives ;
- ANDI, ANSEJ, CNAC, ANGEM....

L'administration fiscale collecte des informations qui l'intéresse en se basant sur programme périodique qui peut être au besoin connaitre des au besoin, des extensions ou modifications mais également à la demande des vérificateurs qui concerne des contribuables à l'encontre desquels une procédure de contrôle a été engagée.

Les agents de l'administration fiscale dispose de la possibilité de faire des copies des documents dont elle a le droit de réclamer la mise à sa disposition. Cependant le bon ciblage des sources d'informations est la garantie qui conditionne l'intérêt qu'il y a de recourir à cet instrument.

1.3 Le droit d'enquête :

Le droit d'enquête a été Institué par les dispositions de l'article 32 de loi de Finance pour 2002, il est mentionné dans l'article 33 du CPF algérien en matière de taxe sur le chiffre d'affaire qui le définit comme une procédure de recherche, sur place, qui permet aux agents de l'administration fiscale d'intervenir de manière inopinée des redevables de la TVA, ainsi qu'auprès des contribuables travaillant pour le compte de ces derniers en vue de :

- Recueillir toutes justifications nécessaires à la fixation de son chiffre d'affaires ;
- Procéder a des constatations matérielles des éléments physiques de l'exploitation ;
- Consulter les pièces et documents comptables ainsi que tous supports au registres professionnels liés à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à la facturation ;
- Réaliser des vérifications et reconnaissances nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt.

Le droit d'enquête constitue un instrument extrêmement important dans le dispositif de recherche de l'information fiscale pour lutter contre la fraude, une fraude qui a pris ces dernières année une proportion inquiétante surtout la fraude à la facturation avec le recours aux prête-noms et à l'utilisation des factures de complaisance, l'établissement de fausses factures, des factures fictives...etc.

Les règles et procédures permettent de réaliser une quantité de rapprochements illustre l'intérêt consacrer au contrôle du degré de respect des contribuables des dispositions du décret exécutif n°05-468 du 10 décembre 2005, qui fixe les conditions et modalités d'établissement de la facture récapitulative et qui permet de déceler les différentes fraudes à la facturation matérialisées par le défaut de facturation, l'établissement de factures fictives, de fausses factures ou de factures ou de factures de complaisance.

L'examen des fiches de situation fiscale établi par les agents de l'administration fiscale dans le cadre de la procédure du droit d'enquête permet de constater, pour les cas de contribuables défaillance relevés, qu'il s'agit :

- Soit de clients normalement recensés par les services fiscaux, mais qui ne respectent pas leurs obligations fiscales ;
- Soit de clients inconnus desdits services ayant servi de prête-noms ;
- Soit, de fournisseurs ayant recours à l'établissement de factures de complaisance.

1.4 Le droit de visite :

Le droit de visite, institué par l'article 74 LF 2002, est mentionné dans l'article 34.35.36.37.38 du CPF algérien est le droit conféré à l'administration fiscale, en cas d'existence de préemptions de pratiques frauduleuses, d'opérer de façon inopinée, sur la base d'une autorisation judiciaire (une ordonnance du président du tribunal territorialement compétent ou d'un juge délégué), des visites en tous lieux en vue de rechercher, recueillir et saisir toute pièce, document, support ou élément matériel, susceptibles de confirmer l'existence du comportement frauduleux.

Ainsi le droit de visite ne peut être exercé que sur une autorisation du juge consacrée sous forme d'une ordonnance.

Etant un moyen de recherche de la preuve d'agissement a, le droit de visite repose sur l'existence de préemptions sérieuses de fraude au regard de l'article 36 du CPF, sont considérées comme pratiques frauduleuses notamment :

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

Vu les conditions liées à la mise en œuvre de la procédure de droit de visite (une autorisation judiciaire), l'enclenchement de la procédure de visite doit se faire de manière sélective ; elle se doit concerner que les contribuables dont les enjeux notamment fiscaux, sont à la mesure de cet instrument d'intervention.

L'administration fiscale déplore l'absence de recours à cette procédure que l'analyse des résultats auraient permis d'en tirer des conséquences très significatives et un redressement d'impôt très important et de lutte contre la fraude fiscale.

Très peu ont des systèmes obligeant les entreprises à transmettre spontanément les informations à l'administration fiscale ; certains mettent en place des obligations juridiques de déclarations de transfert des capitaux à l'étranger et d'autres se dotent d'infocentres informatisé centralisant les recoupements.

La lutte contre la fraude organisée implique des moyens d'investigation adaptés aux enjeux et des mesures propres à sanctionner chaque situation et le cas échéant par la pénalisation des faits frauduleux.

Le choix des procédures d'intervention. Peut reposer sur la mise en œuvre concomitante de procédures identiques ou différentes auprès de tiers ou de partenaire économiques.¹

2. La stratégie en matière de programmation pour la lutte contre la fraude fiscale :

La programmation en est un élément essentiel dans tout le processus de vérification engagé par les services fiscaux, sous toutes les formes admises à ce jour car c'est cette opération qui déclenche l'acte de contrôle et qui produit des conséquences importantes tant pour l'administration que pour la personne ou la société vérifiée. La programmation est assez complexe aussi bien en ce qui concerne les divers intervenants que de l'ensemble des procédures qui s'y appliquent et qui fait apparaître par conséquent toutes ces faiblesses.

En effet tout programme, pour être validé passe nécessairement par un circuit marqué de différentes phases d'une structure à une autre et ce dans le but d'arrêter une liste qui réponde le plus objectivement possible aux objectifs fixés au contrôle et éviter de créer un sentiment de frustration au sein de la population fiscale à contrôler en inscrivant des contribuables civiques dans ce programme de vérification.

Le processus de la programmation au contrôle s'appuie sur une multitude d'acteurs, sur plusieurs niveaux (inspection, CDI, DIW, DGE, DRI et DRV) en tenant compte de la combinaison de plusieurs critères de choix basé sur l'information fiscale recueillis par les agents de l'administration fiscale (aspect de manifestation de fraude du contribuable).

¹ Séminaire des directeurs BEYROUTH 2004, Abdelhaq CHEIKH et Dominique GINET.

La recherche de l'information doit servir à l'alimentation des programmes de vérifications. Elle constitue un instrument d'aide à la programmation, à travers le décèlement de dossiers sur lesquels pèsent de sérieuses présomptions de fraude.

Les éléments recueillis, analysés contradictoirement, peuvent conclure à l'existence de déséquilibres apparents. Les discordances peuvent concerner tant les éléments déclarés au titre de l'activité professionnelle que ceux relatifs à la déclaration personnelle des revenus comparés à la situation patrimoniale des personnes physiques, enrichie plus tard par les éléments relatifs à la trésorerie et au train de vie du foyer fiscal.

Ces présomptions, jugés selon des critères de priorité, donnent lieu à des propositions d'inscriptions aux programmes ou en hors programmes (lorsque les enjeux notamment fiscaux sont importants nécessitant une intervention rapide de contrôles (contrôle sur pièces, vérification de comptabilité) à exécuter par le service habilité, ou de contrôle des revenus (VASFE) à faire réaliser par la SDCF/DIW, ou le SRV.

Pour que la programmation soit à la fois objective et pertinente, il faut une bonne sélection des dossiers à vérifier, qui exige à son tour la combinaison au moins, de trois critères, à savoir :

- L'analyse risque, qui permettra d'étudier le comportement et/ou les ruptures du comportement des contribuables par rapport à la conformité fiscale ;
- La mise en œuvre des procédures de recherche, particulièrement la recherche externe et l'exploitation des données ;
- L'analyse et l'exploitation des informations à caractère événementiel et l'exploitation des données collectées ;

Ce programme doit comporter une combinaison judicieuse de stratégies, de sources d'information, de méthodes qui doivent couvrir tous les aspects de la gestion de la fraude fiscale, car la programmation en tant que telle ne s'avère pas suffisante.

3. Le déploiement de l'outil de suivi et de pilotage du contrôle fiscal externe:

Dans le cadre des nouvelles orientations stratégiques l'administration fiscale a élaboré et mis en place un outil de suivi et de pilotage opérationnel et stratégique du contrôle fiscal externe (CFE) lequel doit permettre le suivi et l'évaluation de ces opérations de vérifications, d'analyser et déprécier les conditions de déroulement du CFE dans toutes ses étapes, et par conséquent leur contrôle qualité.

Ainsi, de par les informations qui y sont contenues (programmation, exécution, résultat,...etc.) et les analyses pouvant être réalisées, cet outil donnera à l'ensemble des intervenants en fonction de leurs missions et attributions, et notamment les premiers responsables de structures DGE, DIW, CDI....), la possibilité de suivre et d'évaluer le bon déroulement des opérations de contrôle et d'effectuer des audits à posteriori du contrôle fiscal externe (VC, VP et VASFE).

L'amélioration du rendement et de la performance du contrôle fiscal ne peut être atteinte sans un suivi, en temps réel et à posteriori, dont l'efficacité et l'efficience se rapporte par la mise en place d'outils et d'instruments d'analyse appropriés.

Les productions (états et résultats...etc.) Statistiques utilisées actuellement, de par leur caractère sommaire et l'inconsistance des renseignements qui y sont fournis, ne permettent pas de réaliser un suivi efficace et rigoureux des opérations de contrôle, ou un pilotage opérationnel et stratégique du contrôle fiscal externe.

L'outil de suivi du contrôle fiscal externe permet de suivre Les objectifs cités ci-dessous, à titre indicatif peuvent être recherchés :

- Augmenter la cadence des travaux ;
- Réduire, au besoin, les délais de présence sur place ;
- S'assurer du volume des efforts consentis au titre notamment de la collecte des informations fiscales ainsi que la pertinence des choix de sources de renseignement ;
- Apprécier la qualité des démarches et méthodes adoptées ;
- Evaluer le délai globale de clôtures de chaque affaire ainsi que de celui consacré à son enrôlement ;
- Apprécier les résultats par rapport à des indicateurs – voir des repaires objectifs de comparaison ;
- Analyser la structures des rappels de droits ;
- Vérifier la pertinence de la programmation en fonction du nombre de corrélation existantes entre les codes motifs « programmation » et « redressements » ;
- Faire une synthèse des chefs de redressements en vue de vérifier le degré de leurs coïncidences avec les motifs à l'origine de la programmation, d'analyser leurs fréquence et sélectionner ceux susceptibles d'intégrer la grille d'analyse des risques ;

- Relever les cas de fraude fiscale grave dont les auteurs seraient susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales¹.
- Par ailleurs, grâce à une indexation de chacune des affaires programmées, l'outil livrera, postérieurement, d'autres renseignements extrêmement importants, notamment ceux relatifs au suivi :
- Des recouvrements réalisés au titre des cotes issus de vérifications fiscales externes :
- De l'aboutissement du contentieux fiscal et les décisions rendues par chacune des autorités concernées (administratives et judiciaires).

Ces données présentent un intérêt capital en ce sens qu'elles permettent, d'une part de s'assurer de l'engagement éventuel des actions coercitives visant le recouvrement des droits considérant la finalité budgétaire du contrôle fiscal ; et d'autre part, d'apprécier les redressements en termes de produits nets.

Les insuffisances constatées jusqu'à la dans le suivi des opérations de contrôle ont conduit à apporté des améliorations à la mise en œuvre des démarches ci-après :

- L'établissement d'une nouvelle fiche dynamique de proposition en vérification ;
- La mise en place d'une indexation des opérations proposées ;
- La mise en place d'un tableau de suivi du contrôle fiscal et ce de la programmation au recouvrement et au contentieux qui en découle ;
- Mise en place de tableaux de bord normalisés².

4. Présentation du fichier national des fraudeurs³ :

Le fichier national des fraudeurs est une base de données centralisée des informations relatives aux auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanières, bancaires et financières, ainsi que du défaut de dépôt légal des comptes sociaux.

Ce fichier est alimenté par les services habilités du ministère chargé des finances, du ministère chargé du commerce et de la Banque d'Algérie.

Les personnes inscrites au fichier national des fraudeurs toute personne physique ou morale, auteur d'une infraction grave aux législations et réglementations fiscales, commerciales,

¹Source DRV

² Ibid.

³Lettre de la DGI N°70/ 2013

douanières, bancaires et financières, ainsi que celle n'ayant pas procédé au dépôt légal des comptes sociaux.

Lorsque l'auteur de l'infraction est une personne morale, l'inscription s'étend à ses représentants légaux.

Les infractions entraînant l'inscription au fichier national des fraudeurs les infractions : Ces infractions sont celles liées :

- A la soustraction à l'assiette et au paiement de l'impôt ;
- Aux manœuvres frauduleuses et aux déclarations en matière fiscale, douanière et commerciale ;
- Au détournement d'avantages fiscaux, douaniers et commerciaux ;
- A l'exercice d'activités commerciales ;
- A la protection et à la santé du consommateur ;
- Aux opérations bancaires et financières ;
- A la publicité légale ;
- A l'atteinte à l'économie nationale.

La constatation d'une infraction grave, par les services légalement habilités, entraîne l'obligation de procéder à l'inscription immédiate de son auteur au fichier national des fraudeurs.

5. Le recours à l'assistance administrative internationale dans le cadre de l'échange de renseignements :

Dans le cadre de la coopération internationale, la Direction Générale des Impôts a recours à l'assistance administrative internationale auprès des administrations fiscales des pays avec lesquels elle a signée des convention fiscale de non double imposition, de prévention et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

L'utilisation de ce canal officiel s'avérer très utile pour la mise en évidence de situations, de vérifier contradictoirement la réalité des transactions, la justice des prix facturés, les sommes transférées ou à transférer, de l'authenticité de certains documents comptables ou de recherche de situation patrimoniale à l'étranger de personnes physiques pour les besoins

d'un contrôle fiscal (trésorerie, acquisitions de biens, de titres et autres valeurs mobilières et immobilières).

La Direction Générale des Impôts reçoit un nombre importants de demande pour établir le pays de résistance fiscale ou à obtenir des informations utiles au contrôle de l'impôt qui, pour les satisfaire, mobilise ses éléments, lesquels collectent tous renseignements utiles, dans le cadre de la mise en œuvre du droit de communication, voire du droit d'enquête, sachant que ce dernier constitue une procédure de recherche assez contraignante.

La Direction Générale des Impôts demande aux services habilités, particulièrement ceux relevant du contrôle ne devront pas hésiter à saisir la Direction des Recherches et Vérifications pour l'obtention de données de recoupements, d'informations en s'appuyant sur ces conventions fiscales car malheureusement, seules 02 directions des Impôts de Wilaya dont la DGE, ont au cours de l'année 2013, manifesté un tel besoin¹.

« Ainsi, pour appréhender efficacement le phénomène de fraude et d'évasion fiscales internationales, il est indispensable pour les Etats signataires desdites conventions de disposer de renseignements nécessaires leur permettant, ainsi, la mise en œuvre effective des clauses y contenues.

Cette assistance d'ordre administratif est matérialisée par des règles relatives à l'échange entre les états, de renseignements nécessaires pour l'application des dispositions conventionnelles ou celles de la législation interne des Etats contractants dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention.

Enfin, l'échange de renseignements peut se faire d'une manière d'office ou sur demande visant des cas concrets. Aussi, les renseignements reçus par un état contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention »².

6. Adaptation et renforcement des moyens humains :

L'intensification des actions de recherche de l'information, du renseignement, de contrôle et de lutte contre la fraude fiscale implique un déploiement d'effectifs qualifiés à la mesure des objectifs tracés, en effet, l'activité de contrôle fiscal qui se caractérise par la

¹Source DRV

²Lettre de la DGI N° 53

difficulté, sensibilité, la quotidienneté et la permanence des actions à engager dans le cadre de l'exécution des programmes de vérification ainsi que de collecte de données nécessite :

- « Le renforcement en nombre et qualité des vérificateurs (appel à candidatures) en vue d'améliorer le taux de couverture par rapport à la population fiscale relevant du régime du réel.
- La mise à niveau des agents chargés du contrôle fiscal par la dispense de cycles de formation et de perfectionnement en matière de techniques des contrôles fiscaux (VC, VP, VASFE, CSP).
- La spécialisation des vérificateurs de comptabilité suivant un profil «métier» des secteurs d'activités à forts enjeux fiscaux.
- La mise en adéquation du nombre d'affaires programmées par rapport au nombre de vérificateurs de comptabilité.
- La dispense de cycles de formation sur les nouvelles techniques du système financier et comptable SCF.
- Engager une réflexion sur l'opportunité de donner une assise légale sur la réunion de cadrage entre les services du contrôle fiscal et le contribuable (saisine, délais, agents habilités et les conséquences juridiques...) »¹.

Il va sans dire que le personnel qui y actuellement utilisé à cet effet est loin de répondre aux impératifs liés à l'exercice de cette activité incontournable qui est le contrôle fiscal.

7. La flagrance fiscale un instrument de contrôle pour de meilleurs résultats

L'article 18 de la loi n° 10-01 du 26 aout 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010, a créé l'article 20 quarter au sein du code des procédures fiscales, qui a institué un nouveau dispositif spécifique de contrôle de vérification de la fraude fiscale, permettant à l'administration fiscale de constater un flagrant délit de fraude fiscale appelé « la flagrance fiscale » l'a définis comme :

7.1 Définition :

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

¹ Numéro spécial, Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale, L'atelier 3, lettre de la DGI, site ministère des finances
Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques en Algérie

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

La mise en application de la procédure de flagrance fiscale et le dressement d'un procès verbale de constat de flagrance fiscale par l'administration fiscale ne peut être effectuée sans l'accord préalable de l'administration centrale.

7.2 Les cas de délit de Flagrance Fiscale :

Sont considérés comme étant des cas de flagrance fiscale les faits énumérés ci-après :

- Exercice d'une activité sans se faire recenser par les services fiscaux ;
- Délivrance de factures, bons de livraison ou tous documents ne correspondant pas à des marchandises ou des services réellement livrés ;
- Commission d'infractions d'achat et de vente sans factures, de marchandises quel que soit leur lieu de détention, de stockage et d'entreposage ;
- Présentation de documents et de pièces comptables qui privent la comptabilité de sa valeur probante, l'utilisation de logiciels de comptabilité aux fins de fraude ;
- Commission d'infractions liées à la législation et la réglementation commerciale et du travail telle que la dissimulation du travail ;
- Détournement des avantages fiscaux accordés au titre des régimes particuliers (ANSEJ, CNAC, ANDI)¹.

7.3 Les objectifs de la procédure de Flagrance Fiscale² :

Les objectifs de la procédure de flagrance fiscale varient du constat de la fraude fiscale jusqu'à la sécurisation des recouvrements en passant par un contrôle très rigoureux des activités éphémères.

7.3.1 Constater et stopper une fraude en cours :

L'administration fiscale qui se trouvait dépourvue d'un support juridique lui permettant de corriger des situations manifestement frauduleuses constatées lors de l'exercice de ses droits de visite, de saisie, d'enquête de communication et de contrôle, est désormais,

¹Lettre de la DGI N° 68/2013

²Ibid.

bien armée par la procédure de la flagrance fiscale qui lui donne la latitude de parer à toute manœuvre frauduleuse organisée par le contribuable en temps réel.

7.3.2 Contrôler les activités éphémères :

A travers cette nouvelle procédure, l'administration pourra agir efficacement face aux sociétés éphémères constituées dans le seul but d'évasion fiscale. En effet, elle permet de contrôler une période d'imposition qui n'est pas achevée en intervenant avant même l'expiration du délai relatif aux obligations déclaratives.

7.4 Les conséquences de la procédure de Flagrance Fiscale

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

- La possibilité d'établissement de saisie conservatoire par l'administration ;
- L'exclusion du bénéfice de la franchise de la TVA et des régimes dérogatoires ;
- La possibilité de renouveler une vérification de comptabilité achevée ;
- La possibilité d'élargissement des durées de vérification sur place ;
- La prorogation du délai de prescription de deux (2) ans ;
- L'exclusion du droit au sursis légal de paiement de 20 % et de l'échéancier de paiement ;
- L'application des amendes prévues par l'article 194 ter du code des impôts direct et taxes assimilées ;
- L'inscription au fichier national des fraudeurs¹.

7.5 Les amendes appliquées à la flagrance fiscale :

L'application des amendes prévues par l'article 194 ter du code des impôts direct et taxes assimilées, créé par l'article 7 de la loi de finance complémentaire pour 2010, les contribuables verbalisés subissent l'application d'une amende de 600.000 DA. Ce montant est porté à 1.200.000 DA, si à la date d'établissement du procès verbale de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires ou les recettes brutes excèdent la limite de 5.000.000 DA.

¹Article 20 quater du Code des Procédures Fiscales : créé par l'article 18 de la loi de finances complémentaire pour 2010 et modifié par l'article 12 de la loi de finances 2013.

Le montant de cette amende est porté à 2.000.000 DA, si à la date d'établissement du procès verbale de flagrante fiscale, le chiffre d'affaires ou les recettes brutes excèdent la limite de 10.000.000 DA.

Si le contribuable encourt pour la même période d'autres sanctions, pour d'autres motifs et qui se rapportent à des infractions distinctes, le contribuable encourt alors une pénalité pour chaque infraction et les sanctions s'appliquent indépendamment de l'amende relative à la flagrante fiscale.

8. Evolution : Aperçu sur le projet de mise en place système d'information.

La Direction Générale des Impôts s'est engagée dans un avenir proche au titre de son programme de modernisation de ses moyens et méthodes, notamment de gestion et de la qualité du service à rendre aux usages de ses structures, d'un projet de mise en place d'un système d'information (SI).

Ce système d'information, prend en charge automatique et dématérialise l'ensemble des métiers et tâches exercés par les différents services de l'administration fiscale, de leurs interactions en matière de gestion des dossiers fiscaux des contribuables (toute information de nature comptable, fiscale...etc.), du contrôle fiscal, du contentieux et notamment d'échanges de renseignements et de coopération en interne, permet d'automatiser et de dématérialiser quasiment toutes les opérations incluses dans les activités ou procédures fiscales exercées.

En ce sens, il permettra, entre autres, notamment, de :

- Rationnaliser les processus de gestion ;
- Equiper les services fiscaux d'une solution de gestion fiscale interne efficace et exhaustive ;
- Réduire les délais et les coûts de traitement des déclarations, des travaux de contrôle et d'instruction des réclamations contentieuses.
- Avoir un accès sur le réseau de base de données de tous les contribuables au territoire national avec un accès pour toutes les structures de l'administration fiscale.
- Une circulation et disponibilité de l'information qui deviendra accessible partout à travers des postes informatique de l'administration fiscale.
- La télé déclaration par les contribuables à travers l'internet (appliquée actuellement seulement par la Direction des Grandes Entreprises)...etc.

A cette fin, les améliorations porteront sur les axes qui viseront à aboutir à :

- La dématérialisation des pièces de procédures et de documents de gestion ;
- La création de supports de stockage dématérialisés pour tous type d'informations ;
- La mise en place d'un circuit de transmission automatique de l'information collectée ;
- Permettre, aux personnels habilités, la création et/ou l'accès à des fichiers tel que notamment :
 - Des immatriculations au CNRC ;
 - Des immatriculations fiscales (NIF, n° d'impositions) ;
 - Des comptes bancaires FICOBA ;
 - Des sociétés transactions immobilières ;
 - Des contribuables fraudeurs (FNF) ;
 - Des importateurs ;
 - Des exportateurs ;
 - Des états clients ;
 - Des fournisseurs ;
 - Des acquisitions de véhicules luxueux ;
 - Des acquisitions de yachts et bateau de plaisance...etc.

Cet outil, consolidera davantage le recours à la mise en place d'une grille d'analyse du risque de fraude sur laquelle s'appuieront les programmations d'affaires à soumettre tant à l'une des formes de vérifications fiscale qu'à l'une des procédures de recherche de l'information fiscale.

9. Action intersectorielles : activités des brigades Mixtes de Contrôle, Impôts-Douanes-Commerce

Les dispositions du décret exécutif n° 97/290 du 27 juillet 1997 portant institution et organisation de comités de coordination et de brigades mixtes de contrôle entre les services de (Impôts-Douanes-Commerce), ces brigades mixtes de contrôle conjoint sont des organes composées de représentants et réunissant les efforts des trois administrations (Impôts-Douanes-Commerce) chargés des enquêtes économiques de la répression de la fraude.

Les brigades mixtes réalisent des interventions en se basant sur un programme trimestriel établi et accordé par des membres du comité local ; ce dernier oriente son choix et sélectionne les affaires à fortes enjeux financiers ou politique. Outre la détection des fraudeurs

et l'orientation des contrôles aux fins de rappels des droits éludés, les brigades mixtes de contrôle ont également pour rôle de participer, au regard de leur composante et moyens de participer à l'assainissement et à la régulation du marché, toutes infractions, notamment, aux législations et réglementations commerciales et douanières, impliqueraient des conséquences de nature fiscale.

Les résultats de la procédure de contrôle et de recherche de l'information fiscal établi par les investigations des brigades mixtes de contrôle détermineront les suites devant être réservées à chacune des affaires ciblées. Elles auront pour conséquences, au plan fiscal :

- Soit de classer l'affaire dans le cas où les données sont jugées conformes ;
- Soit soumettre le dossier à une des formes de contrôle jugée la mieux adaptée.

Les régularisations en la matière seront immédiatement et exclusivement entreprises soit :

- Par la sous direction du contrôle fiscal et ce par la proposition d'inscription du contribuable en priorité dans le programme de vérification de comptabilité ou de situation fiscale d'ensemble
- Par l'inspection territorialement compétente, lorsqu'il s'agit d'erreurs pouvant être facilement prises en charge par l'inspection.

10. Impôt forfaitaire unique (IFU) :

L'IFU est régi par les articles 282 bis, 282 ter, 282 quater, 282 quinquies, 282 sexies, 282 septies et 282 octies du code des impôts directs, a été créé par l'article 2 de la loi de finances 2007. Il se substitue au régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu et remplace à ce titre, l'IRG, la TVA et la TAP. Cet impôt s'appliquait aux personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas trois millions de dinars (3.000.000 DA).

Les dispositions de l'article 3 de la loi de finances complémentaire pour 2011, ont modifié les dispositions de l'article 282 ter du code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA), à l'effet de relever le seuil d'éligibilité du régime de l'impôt forfaitaire unique, de 5.000.000DA à 10.000.000DA¹.

La loi de finance pour 2015 a ont modifier les disposition l'article 3 de la loi de finances complémentaire pour 2011 et a relevé le seuil d'éligibilité du régime de l'impôt forfaitaire unique, de 10.000.000DA à 30.000.000DA pour que le contrôle fiscale touche les

¹ Lettre de la DGI, Ministère des Finances, N° 61 année 2012

entreprises qui ont un chiffre d'affaire plus important (plus de 30 millions DA) et dont les redressement fiscaux augmenterons à leurs tours et financeront d'avantage les recettes publiques de l'Etat.

11. Etude et analyse des résultats du contrôle fiscal :

1. Contrôle fiscal externe (CFE) en DA (source DRV)

Année	2010	2011	2012	2013	Moyenne des 04 années
Vérification de comptabilité (VC)	1989	1444	1682	1809	1731
Vérification ponctuelle (VP)	503	586	561	571	555
Vérification approfondie (VASFE)	396	204	18	299	229
Nombre d'affaires vérifiées :	2888	2234	2261	2679	2516
Vérification de comptabilité (VC)	41 503 322 158,00	34 153 564 965,00	31 360 000 000,00	36 250 000 000,00	35 816 721 780,75
Vérification ponctuelle (VP)	1 189 796 240,00	1 434 994 181,00	1 200 000 000,00	2 000 000 000,00	1 456 197 605,25
Vérification approfondie (VASFE)	5 896 155 780,00	1 633 126 160,00	998 000 000,00	1 500 000 000,00	2 506 820 485,00
Produit total des constatations	48 589 274 178,00	37 221 685 306,00	33 558 000 000,00	39 750 000 000,00	39 779 739 871,00
Rendement moyen par affaire VC	20 866 426,42	23 652 053,30	18 644 470,87	20 038 695,41	20 800 411,50
Rendement moyen par affaire VP	2 365 400,08	2 448 795,53	2 139 037,43	3 502 626,97	2 613 965,00
Rendement moyen par affaire VASFE	14 889 282,27	8 005 520,39	55 444 444,44	5 016 722,41	20 838 992,38
Rendement moyen par affaire	16 824 540,92	16 661 452,69	14 842 105,26	14 837 625,98	15 791 431,21

2. Contrôle sur pièces en DA (source DRV)

Année	2010	2011	2012	2013	Moyenne des 04 années
Nombre de dossiers contrôlés	30029	27291	28672	27932	28481
Produits des constatations DA	32 293 982 830,00	26 224 016 076,00	24 000 000 000,00	27 000 000 000,00	27 379 499 726,50
Rendement moyen par affaire	1 075 426,52	960 903,45	837 053,57	966 633,25	960 004,20
Total constatations DA (CE +CSP)	80 883 257 008,00	63 445 701 382,00	57 558 000 000,00	66 750 000 000,00	158 098 731 320,50
Total constatations en MDS de DA	80,89	63,45	57,56	66,75	67,16
Recettes fiscales Ordinaires MDS	1 572,90	1 960,40	2 285,03	2 262,80	2 020,28
% du CF dans la Fiscalité ordinaire	5%	3%	3%	3%	3%

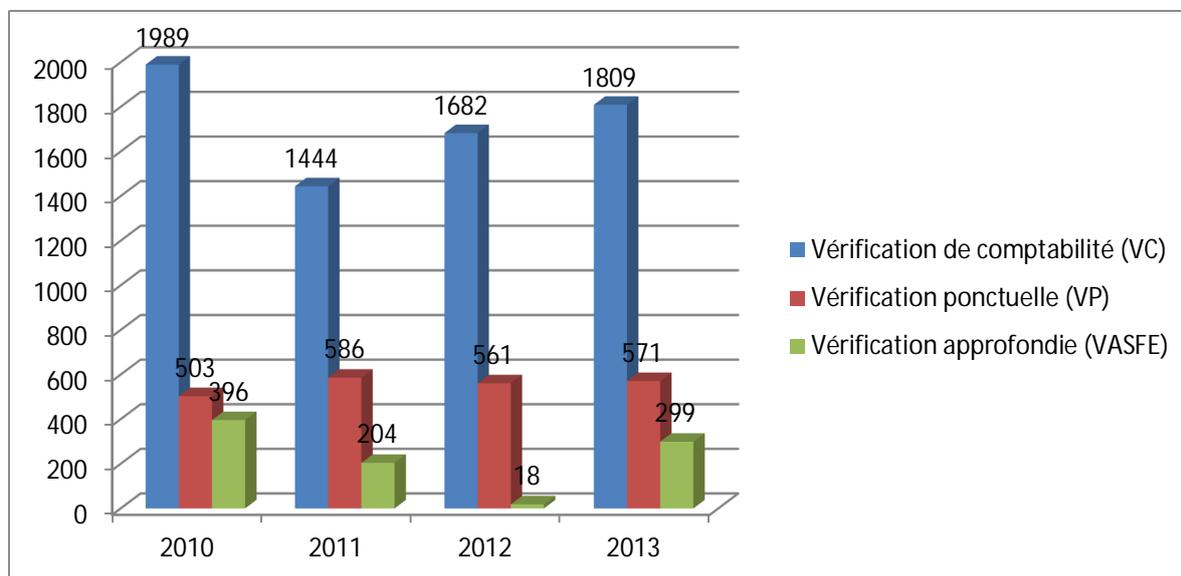
On parle des recettes publiques de l'Etat sans la fiscalité pétrolière

Rendement moyen par affaire = Produit des constatations / nombre d'affaires vérifiées

Nombre de vérificateurs est de 482 vérificateurs en 2012¹

¹ Source DRV

Les résultats du contrôle externe et contrôle sur pièces réalisés par les Directions des Impôts de Wilaya, Direction des Grandes Entreprises et Direction des Recherches et Vérifications par l'intermédiaire de ses sections régionales (SRV), au titre de la période 2010 à 2013 sont illustrés comme suit :



En reprenant les données du diagramme qui représente le nombre de dossiers (contribuables) ayant été soumis à **un contrôle fiscal externe (VC, VP, VASFE)** sur la période 2010 à 2013, On constate que :

La vérification de comptabilité occupe la première place loin des autres formes de vérification.

La distribution statistique démontre que le nombre de dossiers de VC est en filigrane. Autrement très élevé en 2010, il baisse fortement en 2011 et commence à progresser en 2012 et 2013, une progression faible est constatée pour atteindre un nombre de 1809 affaires contre 1989 en 2010.

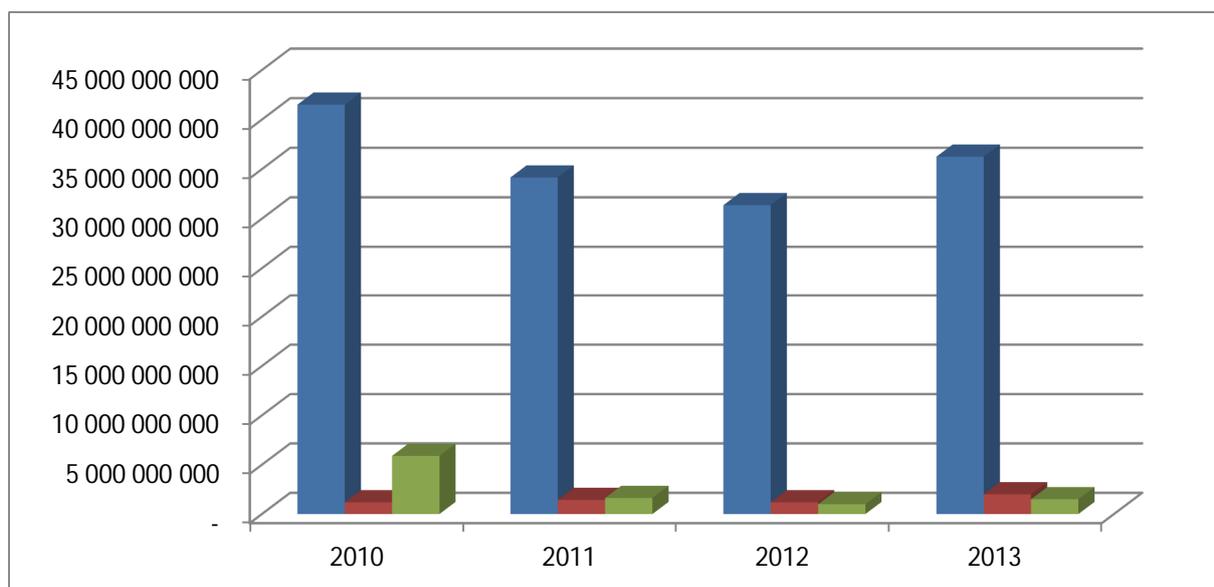
Cette évolution variable s'explique qu'en 2010 l'administration fiscale a opté pour la mono vérification soit un vérificateur par dossiers par un déploiement du nombre de vérificateurs. Méthode qui a eu des conséquences sur la qualité des vérifications ce qui a obligé l'administration fiscale à revenir sur le mode de vérification bivalente (une équipe de 2 vérificateurs sur un nombre de dossiers).

Une nouvelle stratégie dans les vérifications a été engagée par un renforcement du personnel, leur formation ce qui a influencé considérablement sur le nombre de dossiers vérifiés qui a baissé entre 2011 et 2013.

La situation en 2014 a vu une nette amélioration consécutive de cette nouvelle stratégie et par la déconcentration de la vérification sous ses différentes formes vers les nouvelles structures gérant la population fiscale (Centres des impôts).

La moyenne annuelle des affaires vérifiées sur cette période est de 1731 affaires qui représentent un taux de couverture très bas de l'ordre de 0.06% par rapport à la population fiscale potentiellement vérifiable.

Le taux de couverture du contrôle externe est de 0.6 pour cent et reste très faible, ce qui veut dire que seulement 6 dossiers sur mille subissent un contrôle externe.



Le graphique ci-dessus illustre la prédominance de la vérification de comptabilité en matière de redressement, par rapport aux autres types de contrôle.

Cette situation si elle s'explique comme soutenu plus haut par le nombre de dossiers vérifiés, elle est la résultante de son étendu sur la période vérifiée qui est souvent de quatre (04) ans, des différents impôts et taxes qu'elle couvre et des outils dont elle dispose (vérification sur place, utilisation avec aisance du droit de communication, vérification de documents comptables...etc.).

Le rendement moyen par affaire de redressement du contrôle externe est d'une variation légère durant ces quatre années qui était autour d'une moyenne de presque 16 millions DA par affaire vérifiée.

Les produits des constatations de la VC a subit une diminution légère durant les années 2011 et 2012 et s'est maintenu au tour d'une moyenne de presque de 36 MD mais a progressé d'une manière légère en 2013.

Les produits de constatation de la VP a oscillé, durant les trois premières années entre hausse et baisse autour d'une moyenne de 01 MD 200 mais une progression assez importante est constaté sur la dernière année et a atteint plus de 2 MD.

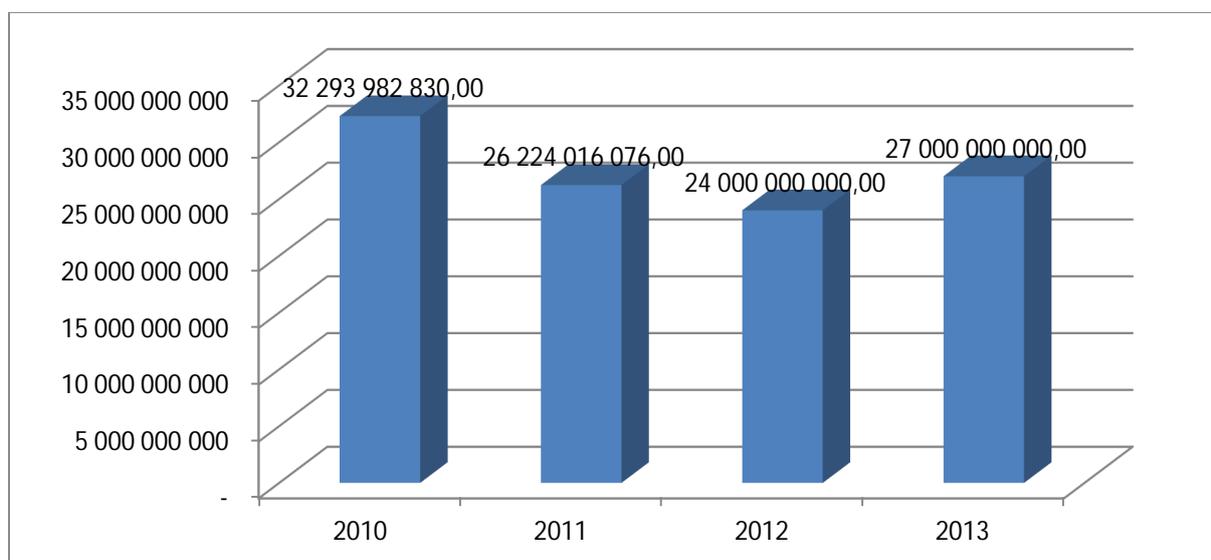
Les produits de constatation de la VASFE ont subit une diminution très importante après l'année 2010 passant de 5 MD jusqu'à atteindre moins de 1 MD en 2012, après cette année les produits ont repris d'une manière timide et ont atteint plus de 1 MD 500.

Cette timidité s'explique par la difficulté de cerner la matière imposable chez les personnes physiques puisqu'elle se base sur une analyse de la balance de trésorerie.

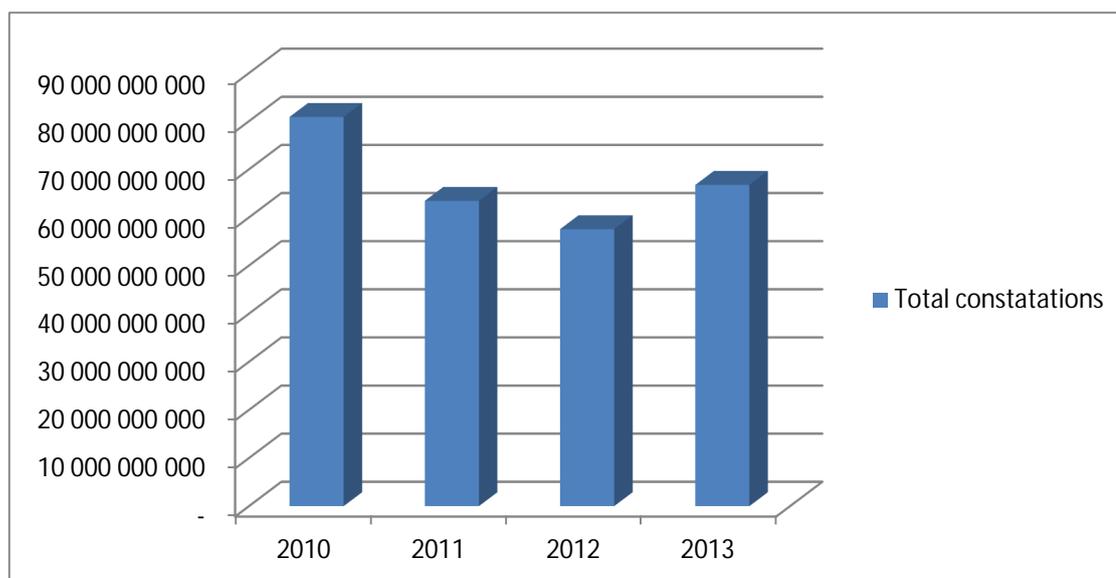
Le contrôle sur pièces

Les produits des constatations du contrôle sur pièces ont subit une dégression non significative et qui reste autour d'une moyenne de 27 MD, dont le plus faible redressement est réalisé en 2012.

Cette tendance baissière observée les dernières années (après l'année 2010) dans les résultats des constats s'explique essentiellement par la baisse de nombre de dossiers vérifiés.



La moyenne des produits de constatation du contrôle sur pièces durant les quatre années est près de 27 Milliard DA qui est très significatif par rapport au contrôle externe qui nécessite des moyens humains et de temps plus élaboré qui est de 40 MD.



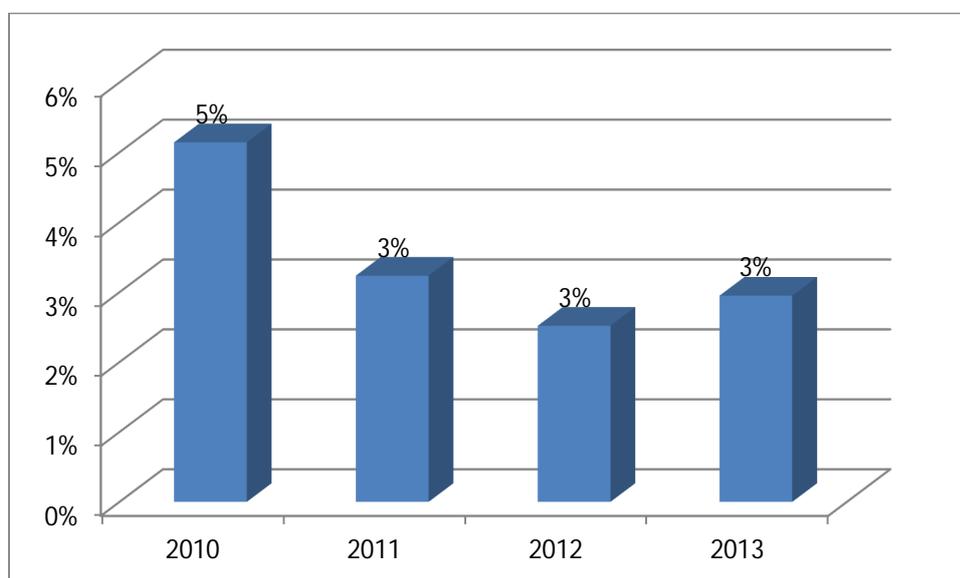
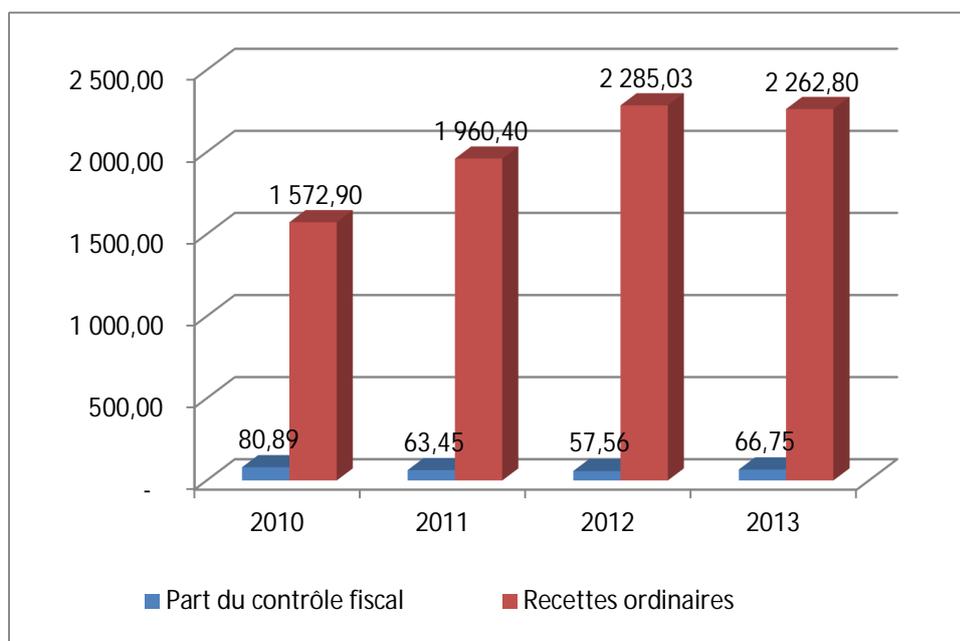
Les vérifications de la Direction générale des impôts effectuées durant les quatre années ont d'enregistrer un montant de redressement de presque 40 MD en 2013 contre 33 MD de DA soit une hausse de 18 % par rapport à l'année précédente mais qui reste nettement inférieur à l'année 2010 ou il a enregistré le redressement le plus important et qui est de plus de 48 MD.

Enfin quant au contrôle sur pièces, il a permis à la DGI d'enregistrer un montant de 27 mds de DA en 2013 contre 24 mds de DA soit une hausse de 12% par rapport à l'année précédente mais qui reste nettement inférieur à l'année 2010 ou il a enregistré le redressement le plus important et qui est de plus de 32 MD.

L'apport du contrôle fiscal dans les recettes ordinaires de l'Etat en MD DA.

Les recettes ordinaires hors fiscalité pétrolière en 2014, sont estimées à 2285.03¹ milliards de dinars soit plus de 16 % de plus value par rapport à l'année 2011 et plus de 45 % pour 2010, elles ont gardé une légère stabilité durant l'année 2013 et 2014 par rapport à l'année 2012.

¹ Source DGPP



Les redressements du contrôle fiscal ont apporté une contribution de 5 % en 2010, après cette année l'apport s'est stabilisé autour de 3 % pendant les trois années qui ont suivi 2011, 2012 et 2013. Un montant de fraude important qui a été maîtrisé par l'Etat avec ces moyens de contrôle qui restent insuffisants avec un taux de couverture des dossiers vérifiés de 0.6%¹ par rapport à la population fiscale actuelle soumis au régime du réel par droit ou par option (chiffre d'affaire plus de 10 millions de DA), un taux très bas vu le nombre très restreint de vérificateur contre un taux de 1.7%² en France dans un pays où le civisme fiscale

¹ Source DOFR, DGI

² Contrat de performance 2011-2013 (des engagements au profit des usagers Direction des Impôts et des contributions publiques, Les indicateurs de la qualité du contrôle fiscal, page 20

atteint 76 %¹ en 2013 contrairement à notre pays où l'incivisme règne en maître et la fraude fiscale est très importante et répondue au vu du rendement moyen par affaire qui est très important, si l'administration fiscale élargie les différentes formes de vérifications pour couvrir un nombre plus important de contribuables elle aura automatiquement plus de redressement et plus de recettes et va lutter de façon irrémédiable contre la fraude fiscale.

A cela, il faudrait qu'elle s'intéresse plus aux vérificateurs en leur donnant plus de moyens et en organisant mieux la recherche de la matière imposable qui reste un maillon faible ne facilitant pas une bonne lutte contre la fraude fiscale.

¹Idem

Conclusion :

Nous avons montré tout au long de ce mémoire que le paiement de l'impôt est une obligation inéluctable que chaque citoyen doit accomplir. Dynamiser l'évolution fiscale et la maintenir pour que tous les acteurs et facteurs économiques contribuent au développement de l'économie du pays.

La fonction privilégiée et originelle de l'impôt est qu'il est le fournisseur du trésor public, par cette fonction il devient un instrument de la politique générale, son poids et son importance ont augmenté avec la complexité de la vie sociale et le développement de l'économie de l'Etat.

L'Etat devenu moderne, toujours en expansion avec un développement sans précédent des charges devenus lourdes et toujours en croissance, la fiscalité reste le seul moyen pour pourvoir ces charges continuellement croissantes. L'impôt tisse chaque jour un réseau de plus en plus serré et pérenne par les lois et procédures administratives mises en place qui lui font jouer un rôle primordial.

L'Etat essaie de convaincre les citoyens de l'importance de l'impôt pour augmenter le respect de la loi fiscale et suppose un niveau bas d'incivisme fiscal et un accomplissement volontaire de la loi fiscale. Beaucoup d'Etats et surtout, ceux des pays développés, ont compris qu'un contribuable qui accepte l'impôt et le paie volontairement assure plus de rendement pour l'Etat que les activités répressives.

Le système fiscal est le moyen de base pour que l'Etat réalise ses différents projets, le contribuable doit adhérer au prélèvement fiscal, des mesures doivent être prises en conséquence pour créer un climat fiscal favorable. Ces mesures doivent avoir comme objectif de créer un Etat qui garantit les droits, l'équité, la justice, une redistribution des charges fiscales et pédagogiques mais aussi répressives contre tout acte qui porte préjudice aux finances publiques et à l'Etat, soit par la fraude et autre comportement déplacé même des agents du fisc.

Malgré tous les efforts consentis pour aboutir à un bas niveau d'incivisme fiscal et un plus grand respect de loi fiscale, ce qui est très répandu dans les pays développés, même les pays en développement déplorent toujours son ampleur, ses manifestations diverses et énormes dans la société comme la fraude fiscale, l'évasion fiscale, l'économie informelle et blanchiment d'argent...etc.

Les pays en développement comme l'Algérie doivent lutter contre l'incivisme fiscal par des mesures appropriées et présenter les remèdes pour atténuer les causes qui le font manifester dans la société avec tous les pouvoirs dont ils disposent. Ces causes doivent être identifiées et traitées par l'administration fiscale pour qu'elles soient mieux cernées. Les mesures de lutte contre l'incivisme fiscal doivent alors s'articuler autour de :

L'amélioration de la lisibilité des textes fiscaux, la réglementation, démarches et procédures de l'administration fiscale par le contribuable, plus compréhensible basée sur un système fiscal équitable et efficace.

Un contrôle fiscal efficace, efficient, rigoureux, ciblé, le contribuable doit savoir qu'en cas de manquement aux obligations fiscales, il court des risques certains d'être détecté et ensuite sanctionné.

La modernisation de l'administration fiscale doit être réalisée pour une bonne prise en charge des contribuables qui représentent désormais des clients. Ces derniers doivent être bien informés grâce à une politique de communication efficace de l'administration fiscale à leur intention pour qu'ils soient mieux sensibilisés au paiement de l'impôt.

L'objectif recherché à travers l'opération de contrôle est donc la contribution aux entrées budgétaires manquantes du fait d'erreurs, d'omission ou de fraudes diverses de la part de certains contribuables ; le contrôle fiscal assure notamment l'égalité des citoyens devant l'impôt puisqu'il contribue à une juste répartition de l'impôt telle que voulue par la loi. Un contrôle rigoureux et efficace qui permet de dissuader chaque tentative de fraude par la bonne application de la législation fiscale en vigueur.

Par ailleurs, des mesures aussi nécessaires au contrôle fiscale s'inscrivant dans le cadre d'une stratégie de l'administration fiscale, en vue de lutter contre la fraude ont été promulguées et ce, au cours de ces derniers lois de finances : l'introduction de la procédure de flagrance fiscale, la mise en œuvre d'une procédure de contrôle ponctuel, une programmation spécifique, recensement...etc. Un ensemble de sanctions fiscales et de plusieurs moyens destinés à corriger les infractions aux dispositions de la législation fiscale et d'assurer le recouvrement des droits non acquittés

Cette stratégie a eu un impact positif sur les montants des redressements et ainsi sur les recettes publiques de l'Etat qui représente des recettes stables, mais malheureusement l'administration fiscale Algérienne ne dispose pas d'assez de vérificateurs pour couvrir un tissu fiscale plus important car son taux de couverture des dossiers soumis au contrôle externe

Le contrôle fiscal de la fraude et son apport au financement des recettes publiques en Algérie

est de 0.6¹, un taux extrêmement bas dans notre société, une société avec un taux d'incivisme très élevé ou il faut vérifier le plus de contribuables pour plus de redressements. Cette insuffisance de couverture du tissu fiscale, ce manque de moyens humains dont l'administration fiscale ne dispose pas implique une fraude non maîtrisée et non sanctionnée par la loi et des recettes publiques perdues non recouvertes par l'Etat.

Même à travers ces mesures, atteindre un niveau nul de fraude fiscale et une réconciliation absolue entre l'impôt et le citoyen n'est pas chose facile à court terme. Un travail de sensibilisation doit être mené de manière permanente et sans relâche pour atteindre l'objectif qui est de réduire les comportements hostiles en matière fiscale.

¹Source DRV

BIBLIOGRAPHIE

1- Ouvrages :

- ✓ ALM, J., [1991], « A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting », *The Accounting Review*, 66(3).
- ✓ Amjed KHORBI « La fraude et l'évasion fiscale », mémoire de fin d'études IEDF, 18^{ème} promotion
- ✓ André MARGAIRAZ, "la fraude fiscale et ses succédanés", édition Vaudoise Lausanne, 3^{ème} édition, 1977.
- ✓ André MARGAIRAZ, la fraude fiscale et ses succédanés CNE LAUSANE, 1977, P27 et 16, André MARGAIRAZ, « La fraude fiscale et ses succédanés », blonay, 1976 ;
- ✓ Bernard Fortin ; Guy Lacroix ; Dominique Pinard, Article : cairn Évaluation de l'économie souterraine au Québec, Une approche micro-économétrique, *Revue économique*, 2009/5 (Vol. 60).
- ✓ Bernard Fortin, Les enjeux de l'économie souterraine, Série Scientifique, Montréal, décembre 2002.
- ✓ BROWN, C.V., LEVIN, E.J., ROSA, P.J., ULPH, D.T., [1984], « Tax evasion and avoidance on earned income: some survey evidence », *Fiscal Studies*.
- ✓ C. LOPEZ, N. STOLOWY, La facturation de complaisance dans les entreprises:
- ✓ Correspondance de Benjamin Franklin, Paris, Hachette, 1866, vol. II, traduction et annotation par Édouard Laboulaye, lettre adressée à Jean-Baptiste Le Roy, 13 décembre 1789.
- ✓ C.T Clotfelter (1983), "tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns", *review of economics and statistics*, vol 63.
- ✓ D. MARCHAT, Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, édition L.Hermes, 1990.
- ✓ Direction des Impôts et des contributions publiques Française, Contrat de performance 2011-2013 (des engagements au profit des usagers, Les indicateurs de la qualité du contrôle fiscal.
- ✓ Editions Francis LEFEBVRE, « Contrôle fiscal », 1997
- ✓ Francis LEFEBVRE, mémento pratique « fiscal », Edition FRANCIS LEFEBVRE 1998.
- ✓ Francis Querol, L'élaboration de la loi de finances, édition Economica.

- ✓ Gustave LACHENAL, Des fraudes fiscales vues par un expert.
- ✓ G.Corno, « Vocabulaire juridique », PUF, 1992
- ✓ Habib AYADI, Droit fiscal, publication scientifique, série droit n° 6, université de Tunis 1989.
- ✓ HAMMOUDA Nacer-Eddine," Secteur et emploi informels en Algérie : Définitions, mesures et méthodes d'estimation", revue du centre de recherche et économie appliquée pour le développement, Alger, 2002.
- ✓ Hayat Fetouh, L'incidence du contrôle fiscal au niveau des entreprise Algérie, Université d'Oran Algérie - licence en sciences de gestion option finance 2010.
- ✓ Jacques BRURON, le contrôle fiscal, ed ,J,A, Paris,1991.
- ✓ James M. Buchanan et Geoffrey Brennan, The Power to Tax. Analytical Foundations for a Fiscal Constitution, Cambridge, Cambridge University Press, 1980.
- ✓ J.C Martinez, collection que sais-je ?, 1990.
- ✓ J.C.MARTINEZ, la fraude fiscale, presse universitaires de France, 2^{ème} édition, paris 1990.
- ✓ J.C.MARTINEZ, " la fraude fiscale",2^{ème} édition, PUF, 1990.
- ✓ J.COSSON, Les industriels de la fraude fiscale : Seuil, coll. Points, 1971 ;
- ✓ Jean- Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, éd. PUF, Paris, 2003 ;
- ✓ JEAN Jacques.NEUER, la fraude fiscale internationale, 1987.
- ✓ Jean-Pierre Boisivon, « PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL », Institut de l'entreprise, mai 2006.
- ✓ Jean Claude Martinez « la fraude fiscale », presse universitaires de France
- ✓ J. GROSCLANDE et PH. MARCHESSON, Procédures fiscales: Dalloz. 3^e éd., 2004.
- ✓ J.J. BIENVENU et T. LAMBERT, Droit fiscal: PUF, 2003, 3^e éd.
- ✓ J.P. Jarnevic. Droit fiscal International - édition economica 1985.
- ✓ J. Vidal, Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français, Dalloz, 1957.
- ✓ Kande BATUMONA, Droit et obligation du contribuable en RDC, Kinshasa 1999 ;
- ✓ L.Cadiet, E.Neuu « Regard sur la fraude fiscale », Paris, Economica, 1986
- ✓ Lucien MEHL, Camille ROSIER, cité par André MARGAIRAZ, op. Cit.
- ✓ L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2001.

- ✓ L. MHEL et P.BELTRAME, "science et techniques fiscales"Thémis, paris, 1984.
- ✓ Marc DASSESSE et Pascal MINNE, Droit fiscal ; principes généraux et impôt sur les revenus 4 ème éd., Bruxelles, Bruyant, 1996 ;
- ✓ Maurice Cozian « Précis de la fiscalité de l'entreprise », LITEC, 21^{ème} édition, 1998
- ✓ M. Betch, « Contentieux pénal, n°15
- ✓ M. BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt : LGDJ, coll., système, fiscalité, 7iè éd., 2005 ;
- ✓ M. Capet « A propos de la fraude fiscale », R.S.F, 1954
- ✓ M.FRANK, " l'exact perception de l'impôt", établissement Emile Bruylant, Bruxelles, 1973.
- ✓ M. LAURE : les distorsions économiques d'origine fiscales.2002 ;
 - ✓ Marc Leroy, Le contrôle fiscal, Une approche cognitive de la décision administrative, l'Harmattan, coll. Logiques sociales, 1993.
- ✓ Muriel Trémur : « la politique publique du contrôle fiscal » ed ECONOMICA 1993
- ✓ P.Esmel-Beraudy, « De la spécificité de l'abus de droit en matière fiscale », n°382, p262
- ✓ P.Dibout, regards sur la fraude fiscale, édition economica.
- ✓ P.M.GAUDEMET, précis des finances publiques, paris 1971.
- ✓ P.BELTRAME, l'impôt, éd. M.A., 1987 ;
- ✓ PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME, Institut de l'entreprise, mai 2006.
- ✓ P.BELTRAME, l'impôt, éd. M.A., 1987 ;
- ✓ P. DUVAUX, factures de fraudeur et droit a déduction de la TVA : BF Lefebvre oct. 2005 ; Y. LHERMET.
- ✓ R. GUILLIEN, Lexique des termes juridiques : Dalloz, 13e éd, 2001 ;
- ✓ Sihem yahi, le renforcement du dispositif de lutte contre la fraude, IEDF ,22^{ème} promo, 2006.
- ✓ VIDAL : Théorie de la fraude.
- ✓ V.Tanzani, P.chome, 1^{er} livre sur la fraude fiscale, journal de travail de FMI, mars 93.
- ✓ Les avantages en matière d'IUTS-TPA, les exemptions et exonérations, les biens concernés par l'amortissement dégressif, la nature des actes sont énumérées tandis que des formules telles : « d'une manière générale... » sont imprécis.

2. Theses et memoires :

- ✓ Aissa Matoub, « Les conventions fiscales internationales avantages et limites », mémoire de fin d'études IEDF ,21^{ème} promotion.
- ✓ Cécile BAZART Thèse de doctorat, Faculté des Sciences Economiques Université de MONTPELLIER I, La fraude fiscale : Modélisation du face à face état- contribuables.
- ✓ Ghislain Kavula Mwanangana, Mémoire, La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la république démocratique du Congo, Université de Kinshasa, licencié en droit 2006.
- ✓ Jean-François Gautier, la fraude fiscale estimation et caractéristiques sur l'impôt sur les bénéficiaires industriels à Madagascar, juillet 1998.
- ✓ J.Y. TOE, Les aspects fiscaux et douaniers du développement économique de l'Afrique occidentale, Tome2, Thèse PARIS IV, 1978.
- ✓ Lalaina Irma École Nationale d'Administration de Madagascar-Mémoire de fin d'études, ANDRIANARIVO, Projet de Politique de Contrôle Fiscal, Décembre 2005.
- ✓ Jean-Pierre Boisivon, « PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL », Institut de l'entreprise, mai 2006.
- ✓ Sihem Derardja, La programmation : support principal dans la stratégie du contrôle fiscal, l'IEDF, 2011.
- ✓ Paul Marie GAUDEMET, finances publiques, politique financière, budget-trésor, éd MONTCHRESTIEN paris 1983.

3. Rapport:

- ✓ Les résultats complet de l'enquête de 1972 ont été publiés dans L'impôt sur le revenu, 4^{ème} Rapport au Président de la République, Conseil des Impôts, 1979, pp. 157-177 (ce rapport a été publié dans S&EF « série bleue » n°361-362 (novembre-décembre 1979)).
- ✓ M. Maxime BAFFERT, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007, Le présent rapport, présenté par le rapporteur général M. Maxime BAFFERT, inspecteur des finances, a été délibéré et arrêté au cours de la séance du 25 janvier 2007.
- ✓ Rapport de mission UAP MARA

- ✓ ZIDOUNI.H, "évaluation et analyse de la place de l'économie informelle en Algérie : approche de la comptabilité nationale", séminaire sur l'économie informelle et la fiscalité, organisé par le forum des chefs d'entreprises le 9 Avril 2003 à Alger.

4. Divers:

- ✓ Communication a la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation du Senat français, le recouvrement des créances des contrôle fiscale et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires, cour des comptes française, 2001.
- ✓ Dictionnaire Le Robert illustré d'aujourd'hui en couleur, 1996 ;
- ✓ Dictionnaire du vocabulaire juridique, R. CABRILLAC : Litec, 2005 ;
- ✓ Journal la tribune, Algérie : Face à la fraude qui sévit- Le civisme fiscal doit s'imposer, auteur Kamel Amghar du 10 Juin 2009.
- ✓ Les chiffres sont pris de « La Refondation de l'économie », Dr Ahmed BENBITOUR Février 2010.
- ✓ Nadia Joubert, Processus de détection et évaluation de la fraude sociale, Revue économique Cairn info, 2009/5 (Vol. 60), Page 1235-1256.
- ✓ Numéro spécial, Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale, L'atelier 3,
- ✓ Séminaire des directeurs BEYROUTH 2004, Abdelhaq CHEIKH et Dominique GINET.

- ✓ Lettre de la DGI, N°70/ 2013, site du ministère des finances DGI
- ✓ Lettre de la DGI N°70/ 2013
- ✓ Lettre de la DGI N° 68/2013
- ✓ lettre de la DGI, site ministère des finances
- ✓ Lettre de la DGI N° 53

5. Textes législatifs et réglementaires:

- ✓ Code de Commerce Algérien;
- ✓ Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA) Ministère des finances DGI, Algérie ;

- ✓ Code des Procédures Fiscales, Ministère des finances DGI, Algérie ;
- ✓ Code des Taxe sur le Chiffre d'Affaire (TCA) Ministère des finances DGI, Algérie ;
- ✓ Livre des procédures fiscales français

- ✓ Loi de finances 2002
- ✓ Loi de finances 2003
- ✓ Loi de finances complémentaire pour 2010
- ✓ Loi de finances 2013.
- ✓ Loi de finances 2014

- ✓ Loi 90-21 du 15 Août 1990 relative à la comptabilité publique.
- ✓ Loi n°2000-82 du 09 Août 2000
- ✓ Loi n° 10-01 du 26 aout 2010

- ✓ Journal officiel n 86- .41ème année – 2002

- ✓ Décret exécutif n°91-60 du 23 février 1991.
- ✓ Décret exécutif n° 97/290 du 27 juillet 1997
- ✓ Décret exécutif n°05-468 du 10 décembre 2005

- ✓ Arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale.
- ✓ Circulaire, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, vérification ponctuelle de comptabilité, 2010, p 03.

Cours :

- ✓ Ahmed SADOUDI, Ancien Directeur Générale du Budget au ministère des finances Algérie, cours de droit fiscal, IEDF 2008.
- ✓ Abdelhamid GAS, Ancien Directeur General du Budget au Ministère des Finances Algérie, cours de droit budgétaire, IEDF2008.

- ✓ Rapporté par Mr Abdelhamid GAS, Ancien Directeur General du Budget, cours « Le budget de l'Etat », IEDF, 2008.
- ✓ K. LASSOUAG, Sous Directeur des Hydrocarbures (DGE) Cours de contrôle fiscal, IEDF Année 20012.

Site internet :

<http://fr.wikipedia.org/wiki/Civisme>.

www.oecd.org/ctp/taxdatabase

http://www.memoireonline.com/12/06/303/m_problematique-fraude-fiscale-developpement-republique-democratique-congo3.html

http://www.cairn.info/zen.php?ID_ARTICLE=RECO_605_1235#pa79

<http://www.finances.bj/spip.php?article712>

André Philippe FUTA, Incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais in www.minfin.rdc.cd/fiscal/archaisme.htm.

<http://www.startimes.com/?t=16930436>, La fiscalité et le contrôle fiscal.