

UNIVERSITE AMMAR THELIDJI DE LAGHOAT

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

POLYCOPIE DE COURS

MASTER : COMPTABILITE ET AUDIT

SEMESTRE 1

MODULE

REVISION ET AUDIT FISCAL

Cours enseigné par :

Dr Yahia DJEKIDEL



اعتمدت هذه المطبوعة بعد مصادقة المجلس العلمي لكلية العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بناء على المحضر رقم:
2020/06/04 الصادر بتاريخ 2020/01



شهادة إدارية

يشهد السيد نائب العميد المكلف بما بعد التدرج والبحث العلمي والعلاقات الخارجية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط، واستنادا لمحضر المجلس العلمي رقم 2020/01 المنعقد بتاريخ 2020/06/04، بأنه تمت المصادقة على مطبوعة علمية معنونة بـ: "المراجعة والتدقيق الجبائي" لصاحبها الأستاذ: يحيى جقيدل.

سلمت هذه الشهادة للمعني لاستعمالها فيما يخوله القانون

نائب العميد





التاريخ: 23/04/2021

الرقم: 168.../ن.ع.م.ت.ب.ع.ع.خ/2021

مستخرج من محضر المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

رقم 2020/01 المنعقد بتاريخ 2020/06/04

في اليوم الرابع من شهر جوان سنة ألفين وعشرين على الساعة 09 صباحا، عقد المجلس العلمي لكلية اجتماعه في دورته الأولى، وفيه تمت المصادقة على مطبوعة علمية معنونة بـ: "المراجعة والتدقيق الجبائي" لصاحبها الأستاذ: يحيى جقيدل.

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي

مضاء: أ.د. بومرسان إبراهيم



Objectif :

Ce cours a pour objectif de répondre aux questions essentielles qui permettent de mieux comprendre, les principes et la démarche pratique de l'audit fiscal.

Qu'est-ce que l'audit fiscal ? Quel est son objectif ? Quelles sont les caractéristiques de l'audit fiscal ? Comment l'auditeur fiscal procède-t-il à l'évaluation des risques fiscaux ? Quelle est la démarche pratique de l'audit fiscal ?...

Répondre à ces questions, c'est découvrir l'environnement dans lequel évolue l'audit fiscal. Notamment, à travers l'identification et l'évaluation des risques fiscaux.

Répondre à ces questions, c'est aussi comprendre l'importance de l'audit fiscal dans la gestion fiscale de l'entreprise en l'évitant de la confrontation des risques fiscaux qui sont souvent coûteux.

Plan du cours :

CHAPITRE I : Concepts généraux de l'audit fiscal

CHAPITRE II : Démarche et technique de l'audit fiscal

Sommaire

Sommaire	2
Introduction.....	5
Chapitre 1 Concepts généraux de l’audit fiscal	7
Section 1 Notions de base de l’audit fiscal	7
Sous-section 1 Notions générales	8
1 – 1 Définition de l’audit.....	8
1 – 2 Extension de l’audit au domaine fiscal	9
1- 3 Principe d’importance relative.....	11
1- 4 Principe de transparence.....	11
1-5 Principe de non-immixtion dans la gestion	12
Sous-Section 2 Statut, objectifs et qualités de l’auditeur fiscal.....	12
2 - 1 - Statut de l’auditeur fiscal.....	12
2 – 2 Objectifs de l’audit fiscal	13
2 – 3 Qualités de l’auditeur fiscal	14
Section 2 Objectifs et caractéristiques de l’audit fiscal	16
Sous-section 1 L’audit fiscal mesure le risque fiscal.....	17
1 -1 Le risque fiscal et sa nature	17
1 – 2 Vérification préliminaire.....	18
1 – 3 La vérification approfondie.....	19
1 – 4 Le pouvoir de l’administration fiscale	20
1 – 4 - 1 Le pouvoir de redressement.....	20
1 – 4 – 2 Le pouvoir de sanction.....	21
1 – 5 Les sources du risque fiscal	22
1 – 6 Cartographie des risques fiscaux	23
1 – 7 Les domaines de risques fiscaux.....	24
1 - 8 Risques d’origine interne et risques d’origine externe	29
1 - 9 La mesure du risque fiscal	36
Sous-section 2 les caractéristiques de l’audit fiscal.....	37
2 – 1 L’audit fiscal : une mission ponctuelle	37

2 – 2 L’audit fiscal : une mission de prévention et de minimisation du risque fiscal ..	38
2 – 3 L’audit fiscal : un outil au service de la direction de l’entreprise	38
2 – 4 L’audit fiscal permet à l’entreprise de se conformer aux obligations fiscales	38
Sous-section 3 - L’audit fiscal mesure l’efficacité et la performance fiscale de l’entreprise	39
3 -1 Le domaine du contrôle de l’efficacité et la performance fiscale	39
3 - 2 Le critère du contrôle de l’efficacité et de la performance fiscale	40
Section 3 - Autonomie de l’audit fiscal	41
Sous-section 1 - L’autonomie de l’audit fiscal par rapport à l’audit financier	41
1 - 1 L’audit financier comporte un contrôle de la régularité fiscale.	42
1 - 2 L’audit financier ne se substitue pas à l’audit fiscal.....	44
Sous-section 2 - L’autonomie de l’audit fiscal par rapport à l’audit juridique.....	45
2 - 1 Nécessité de la spécialisation de l’audit juridique.....	46
2 – 2 Spécificités du domaine fiscal	47
Sous-Section – 3 L’audit fiscal et le contrôle fiscal	49
3 - 1 Distinction entre audit fiscal et contrôle fiscal	49
3 – 2 Les limites de l’audit fiscal.....	50
Chapitre 2 Démarche et techniques de la mission d’audit fiscal	54
Section 1 Prise de connaissance générale et évaluation du système de contrôle interne	54
Sous-section 1 Prise de connaissance générale.....	54
1 – 1 Prise de connaissance générale de l’entité auditée	55
1 – 1 - 1 Compréhension du secteur d’activité	55
1 – 1 – 2 Compréhension du cadre fiscal de l’entreprise.....	57
1 – 2 Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal.....	69
Sous-section 2 : Evaluation du système contrôle interne et du système d’information	70
2 - 1 Compréhension du système de contrôle interne et du système d’information : ...	70
2 – 2 Evaluation du système de contrôle interne et du système d’information.....	71
Section 2 - Composantes de l’audit fiscal.....	74
Sous-section 1 - L’audit de la conformité et de la régularité fiscale	74
1 – 1 L’audit du respect des obligations de forme.....	74
1 – 2 Vérifications comptables à caractère fiscal.	85

Sous-section 2 - L'audit de l'efficacité fiscale	86
2 – 1 Contrôle du cadre de l'efficacité fiscale	86
2 – 2 Le contrôle des choix fiscaux	88
Section 3 Achèvement de la mission et rapport de l'audit fiscal.....	93
Sous- section 1 - Audit de compliance	93
1- 1 L'audit du respect des obligations de forme	93
1 – 2 Vérifications comptables à vocation fiscale	97
Sous-section 2 Le rapport d'audit fiscal	123
2 – 1 le contenu du rapport d'audit	123
2 – 2 Les caractéristiques du rapport d'audit.....	124
Sous-section 3 Les recommandations et les limites de l'audit fiscal.....	125
3 – 1 Communication des recommandations	125
3 – 2 Les limites de l'audit fiscal	126
Conclusion générale.....	128
Bibliographie.....	130

Introduction

Les impôts directs ou indirects, qu'ils émanent de quelque niveau de pouvoir que ce soit, sont devenus au fil du temps de plus en plus complexes, sans compter qu'ils font l'objet de modifications législatives répétées, et parfois d'interprétation souvent délicates ou changeantes de la part des cours et tribunaux. L'expérience apprend que le recours à l'audit fiscal préventif est nécessaire pour éviter de désagréables surprises par ce que le comptable de l'entreprise ne peut tout seul diagnostiquer les zones à risques et par conséquent, résoudre tous les enjeux juridiques et fiscaux que l'entreprise va rencontrer. La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe et évolutive dont la mise en place et son application représente une source de contrôle mais de sanction aussi de la part de l'administration fiscale. Cependant, les sociétés ne se limitent plus à remplir les obligations fiscales qui sont à leur charge. Elles migrent d'une gestion passive à une gestion active de la charge fiscale en essayant d'optimiser la gestion fiscale au lieu de la subir.

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

La notion du risque fiscal est divisée en deux composantes : La première correspond à l'ignorance, volontaire ou non, de la réglementation fiscale et/ou à la méconnaissance d'une disposition favorable. La deuxième repose sur le fait que les choix fiscaux effectués sont en discordance avec la stratégie globale de l'entreprise et ne contribuent pas à la réalisation de ses objectifs.

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

Bien qu'il diffère du contrôle fiscal, l'intérêt de recours à l'audit fiscal se justifie par le fait :

- Qu'il apporte une idée sur l'existence ou non du risque fiscal et, par la suite, sur l'ampleur et l'évaluation d'un tel risque.
- Qu'il permet la détection de l'existence de passifs latents remettant en cause l'équilibre financier de l'entreprise.
- Qu'il est considéré, en proposant un diagnostic fiscal, comme une partie intégrante de la gestion des risques fiscaux.

A cet effet, une mission d'audit fiscal présente des intérêts considérables aussi bien pour l'entreprise que pour l'expert-comptable : D'abord, pour l'entreprise, elle lui permet une maîtrise du risque fiscal lui permettant de minimiser l'impôt dans un cadre de réduction du risque fiscal, et ensuite, pour l'auditeur, en proposant une démarche permettant de mieux gérer le risque d'audit fiscal et d'augmenter sa valeur ajoutée vis-à-vis du client.

Alors que l'audit comptable est organisé par un ensemble de normes et de règlements, l'audit fiscal souffre de l'absence de réglementation qui normalise et organise ce type de mission. Ainsi, et en l'absence de normes bien définies, nous avons essayé de présenter une méthodologie claire permettant l'exécution d'une mission d'audit fiscal et permettant d'assister l'expert-comptable dans l'accomplissement d'une telle mission. En conséquence, le premier chapitre de ce polycopié se propose de répondre aux questions suivantes :

- Quelle est l'utilité de l'audit fiscal pour l'entreprise en vue d'améliorer la gestion de son risque fiscal ?

En second lieu, ce polycopié sera orienté vers la démarche pratique de réalisation de la mission d'audit fiscal au sein de l'entité en passant par différentes étapes de la démarche en essayant de répondre à la question suivante :

- Quelle est la méthodologie que doit suivre l'expert-comptable et quelles techniques doit-il adopter au cours de la mission d'audit fiscal ?

Dans ce présent chapitre, nous allons essayer de nous focaliser sur l'audit de compliance et l'audit d'opportunité qui visent essentiellement la conformité de la société à la règle fiscale ainsi que sa capacité de saisir tous les avantages offerts par la législation fiscale.

Chapitre 1 Concepts généraux de l'audit fiscal

L'auditeur est un « risquologue », ne pas confondre avec risk manager : la personne qui a la responsabilité de gérer les risques¹. L'objectif principal de l'audit fiscal est l'examen de la situation fiscale de l'entreprise afin d'identifier et d'évaluer les risques fiscaux. Il s'agit en fait, en ayant recours à un audit fiscal de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité de façon générale et comment elle intègre le volet fiscal dans sa gestion quotidienne. Il importe, en conséquence, dans un premier temps de définir les notions de base et les objectifs de l'audit fiscal, car c'est par la définition des objectifs que l'on pourra justifier le cadre conceptuel de l'audit fiscal. En second lieu, il convient de s'interroger si tels objectifs ne se retrouvent pas dans d'autres missions d'audit, comme l'audit financier ou l'audit juridique : Il est nécessaire donc de séparer l'audit fiscal de telles missions voisines. L'existence d'une mission spécifique d'audit fiscal implique l'existence possible d'un contrôle fiscal, il est important de faire la distinction alors entre ces deux missions.

Section 1 Notions de base de l'audit fiscal

La notion « audit » était limitée autour de l'audit comptable et financier avec objectif essentiel de certifier les comptes. Aujourd'hui, l'ensemble des secteurs d'activités de l'entreprise est soumis au contrôle d'un auditeur où l'audit comptable et financier est le plus répandu. Face à une variété des besoins, l'audit s'est élargi à d'autres domaines qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitement de l'information². Le domaine fiscal est l'un de ces secteurs qui nécessite une notion étendue et doit être appréhendé et contrôlé pour une meilleure efficacité de l'entreprise.

Ainsi, l'audit fiscal paraît comme étant la formule qui répond au mieux aux préoccupations de l'entreprise.

¹ Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne : Méthode de conduite d'une mission », EDITION DUNOD, Paris 2007, P.13.

² J.P. RAVALEC, « Audit social et juridique », Edition les guides Montchrestien 1986, P.03.

Sous-section 1 Notions générales

Avec le temps, l'audit est devenu une discipline transversale au centre de préoccupations des dirigeants³. Ses missions peuvent être utiles à plusieurs utilisateurs d'où le besoin se fait sentir de recourir à l'audit contractuel, même à l'audit fiscal qui vise à s'assurer que l'entité accompli son devoir fiscal et respecte également ses obligations prescrites par la législation fiscale.

1 – 1 Définition de l'audit

L'audit est un examen critique auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers. Cette simple définition de l'audit a évolué d'un simple examen critique d'une information vers toute une démarche à suivre ayant un objectif spécifique bien défini et relié à différents domaines d'activités ou d'un simple processus. Ainsi le terme « audit » s'est développé pour atteindre le statut pour donner un jugement sur une ou plusieurs procédures ou activités dans une même entreprise en vue de vérifier leur régularité par rapport aux normes d'audit et aux dispositions législatives et réglementaires.

En réalité, l'audit a été lié au domaine comptable et financier ou l'évolution de l'environnement financier, juridique et social ont favorisé le développement de cette pratique. Aujourd'hui, l'audit est employé dans des multiples situations telles que l'audit financier, l'audit stratégique, l'audit social et l'audit fiscal.

Il constitue la manière de regarder l'entreprise pour la comprendre afin de suivre une méthodologie structurée permettant d'apprécier ses comptes au regard d'un référentiel⁴. L'auditeur ne peut vérifier toutes les opérations réalisées par l'entité, il est indispensable de mettre en œuvre une méthodologie qu'il lui permette à la fois de motiver son opinion, avec un minimum d'efficacité. Cet objectif ne peut être atteint que si ces efforts ont été concentrés sur les points susceptibles de remettre en cause la certification des comptes, en réalisant une approche par les risques. Il se définit aussi

³ S. THEIRY-DUBUISSON, « L'audit », Edition la Découverte, P.03.

⁴ Gérard LEJEUNE et Jean Pierre, « Audit et commissariat aux comptes », Gualino éditeur, 2007, P.18.

comme étant une démarche spécifique d'investigation permettant d'évaluer les procédures comptables, administratives ou autres en vigueur dans une entreprise afin de garantir à un ou plusieurs utilisateurs (dirigeants, actionnaires, représentants de personnel, tiers...), la régularité et la sincérité des informations mises à leur disposition et relatives à la marche de l'entreprise »⁵. En pratique, le terme « audit » **qui signifie « inspecter ou vérifier »**, est associé à celui de contrôle puisqu'une mission d'audit nécessite la mise en œuvre de procédures de contrôles approfondies ou les procédures d'audit par un expert du domaine d'audit sur la base d'une démarche et d'une méthodologie bien définies. Ainsi le contrôle se présente comme un outil indispensable d'audit.

Avec le développement des activités des entreprises et de leurs formes, chaque fonction et chaque processus deviennent une cible potentielle d'audit d'où l'extension de l'audit vers plusieurs domaines ou plusieurs activités tel que l'audit social, l'audit informatique, l'audit énergétique et l'audit fiscal.

1 – 2 Extension de l'audit au domaine fiscal

Le concept d'audit, initialement cantonné au domaine comptable, connaît aujourd'hui de multiples développements. Cette extension du concept a favorisé l'émergence de la notion d'audit fiscal. L'audit fiscal repose sur un examen approfondi de la situation fiscale de l'entreprise. La fiscalité représente une contrainte pour toute entreprise l'obligeant ainsi de se conformer à un ensemble de dispositions réglementaires évolutives et complexes. En effet, elle prend de plus en plus de l'ampleur dans la préoccupation et l'attention des dirigeants sociaux vue la complexité et diversité des règlements y régissant et son coût élevé. Le domaine fiscal est l'un des secteurs qui constitue une notion étendue devant être appréhendé et contrôlé pour une meilleure efficacité pour l'entreprise.

La non-conformité aux textes légaux encourt les entreprises à un risque fiscal matérialisé par des sanctions pécuniaires et pénales envers la société et ses dirigeants

⁵ Bernard COLASSE, « Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et audit », Edition economica, 2017, P.53.

d'où le recours à une mission d'audit fiscal ayant pour but de réduire et minimiser ce risque et par conséquent de rationaliser la performance financière de l'entreprise et d'améliorer la performance de son système de contrôle interne et de son système d'information fiscal. L'audit fiscal est une mission ponctuelle et spécifique permettant de déterminer l'ampleur du risque encouru par l'entreprise et vise donc à identifier les risques fiscaux auxquels s'expose la société, apporter des actions correctives et permet ainsi l'amélioration de sa gestion financière : l'audit fiscal est un outil d'identification et d'évaluation des risques fiscaux et la maîtrise de la conformité fiscale aux textes réglementaires constitue un indispensable préalable à toute volonté de performance et d'optimisation fiscale. L'évaluation du risque fiscal exige l'implantation d'un système d'information permettant d'assurer la régularité aux lois et réglementations fiscales en vigueur et de divulguer une information fiscale fiable et pertinente à l'administration fiscale. L'audit fiscal a été considéré comme une extension des travaux relatifs à l'audit opérationnel : cette formule d'audit est généralement perçue comme l'aspect fiscal de la mission d'audit ou de révision des comptes mais n'a pas pris la dénomination de la révision fiscale des comptes. L'audit fiscal se présente ainsi comme une composante essentielle dans l'élaboration du diagnostic fiscal de l'entreprise et présente une évaluation de la gravité du risque encouru financièrement ainsi que les éventuelles défaillances de l'organisation de l'entreprise.

En conclusion, l'audit fiscal peut être défini comme l'ensemble des opérations de contrôle, de recoupements et de vérifications effectuées par un professionnel spécialisé en matière fiscale en vue de détecter les anomalies et les insuffisances du système de contrôle interne lié à la fiscalité pouvant mener à un redressement fiscal significatif en cas de contrôle fiscal et vérifie si l'entreprise profite des opportunités et des avantages offerts par la législation fiscale. Il peut être aussi défini comme étant une mission spécialisée permettant d'obtenir des indicateurs sur l'ampleur du risque encouru par l'entité, il vise donc, à identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale.

Sous-section 2 Principes de base de l'audit fiscal

Un ensemble de principes de base que l'auditeur doit respecter et auxquelles doit se conformer avant et pendant d'exécution de la mission d'audit afin d'éviter toute situation de conflit avec l'entité auditée et parvenir ainsi à un audit de qualité pouvant servir les décisions du gouvernement d'entreprise.

1- 3 Principe d'importance relative

Le principe d'importance relative est un aspect lié à l'ensemble des opérations ayant un impact sur la comptabilité et la gestion financière de l'entreprise en général. L'auditeur doit prendre en considération ce principe lors de la planification de la mission d'audit fiscal et le caractère de significativité choisi affecte la nature, le calendrier et l'étendue des travaux à adopter. En effet et selon ce principe, l'auditeur doit s'intéresser aux seules procédures et opérations ayant un impact significatif sur la gestion fiscale de l'entreprise, mais en l'absence de standardisation régissant ce genre de mission, l'auditeur peut définir les diligences à mettre en œuvre en commun accord avec l'autre partie contractante et matérialiser les obligations contractuelles convenues dans une lettre de mission

1- 4 Principe de transparence

Les entreprises ont une obligation de respect de la loi en général et doivent adopter une stratégie de transparence vis-à-vis de la réglementation fiscale en particulier. Selon ce principe, l'auditeur doit éviter l'audit des sociétés dont la direction ne consacre pas d'importance à la crédibilité dans ses opérations commerciales et ses déclarations fiscales.

Ainsi, l'auditeur doit vérifier à travers sa connaissance de la gouvernance de la société à auditer et de l'environnement commercial et financier si l'entreprise respecte ses obligations fiscales avant de manifester son acceptation de la mission. En cas d'absence de l'intégrité et de transparence, il doit s'abstenir et refuser la mission.

1-5 Principe de non-immixtion dans la gestion

La gestion de l'entreprise est une prérogative exclusive de sa direction puisqu'elle assume toute sa responsabilité juridique envers les associés et les tiers. Ainsi et selon ce principe, l'auditeur fiscal doit faire preuve de son indépendance durant toute la période de la mission en s'interdisant à s'immiscer dans la gestion de l'entité auditée. Il ne doit pas contester les décisions et les choix pris par la direction dans la mesure où elles sont conformes à la loi et à la réglementation fiscale en vigueur. Toutefois et vu le rôle de conseiller de l'entreprise qu'il est responsable d'assumer, l'auditeur fiscal doit guider la direction vers les choix de nature à minimiser le risque fiscal et l'orienter vers les décisions pouvant faire bénéficier à l'entreprise des avantages fiscaux.

Sous-Section 2 Statut, objectifs et qualités de l'auditeur fiscal

La mission d'audit fiscal s'inscrit dans le cadre des missions que peut exécuter l'expert-comptable obéissant à un cadre réglementaire et déontologique. Cependant, l'auditeur intéressé par la conduite de la mission d'audit fiscal doit avoir un certain nombre de qualités.

2 - 1 - Statut de l'auditeur fiscal

L'article 18 de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé stipule que « L'expert-comptable peut analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier ». C'est ainsi que l'audit fiscal s'avère l'une des prérogatives de l'expert-comptable. En effet, l'expert-comptable membre de l'OEC, est habilité à mener différentes missions à caractère fiscal pour les comptes des entreprises quel que soit la nature : audit, diagnostic ou conseil et ce, sous réserve des interdictions et incompatibilités légales. L'entame de la mission d'audit fiscal par le professionnel choisi doit être matérialisée par une lettre de mission écrite ou convention qui délimite

les obligations et les responsabilités des parties contractantes et définit le cadre général de la mission⁶.

C'est ainsi que cette convention limite la mission à caractère ponctuel comme pour le cas d'un contrôle fiscal ou préconise des interventions périodiques comme le cas du conseil fiscal nécessitant des interventions régulières. L'expert-comptable et son client doivent se mettre d'accord en définissant par lettre de mission leurs obligations réciproques sans déroger à la réglementation en vigueur, aux normes professionnelles, au règlement intérieur et au code de déontologie. La lettre de mission à signer par les parties concernées doit définir le cadre général de la mission, la durée, le montant des honoraires et le rapport à émettre à l'issue de la mission et peut le cas échéant, préciser l'étendue de l'intervention de l'auditeur.

2 – 2 Objectifs de l'audit fiscal

L'audit fiscal a pour objectif principal l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit en fait, en ayant recours à un spécialiste en la matière de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité et comment intègre le paramètre fiscal, ses objectifs sont comme suit :

- Evaluer les risques fiscaux encourus par l'entreprise en matière d'IS, Patente, TVA et autres impôts
- Optimiser la gestion fiscale de l'entreprise.
- Vérifier que l'entreprise n'est pas exposée à des risques fiscaux qu'elle n'a pas identifiés.
- Vérifier que compte tenu de la structure juridique existante de l'entreprise, la charge fiscale est minimum.
- Rechercher si une modification des structures juridiques existantes ne permettrait pas de diminuer la charge fiscale.

⁶ Article 06 du code déontologie, règlement intérieur de l'expert-comptable d'octobre 2015.

- Faire le point sur l'environnement fiscal de l'entreprise.
- Cerner les choix fiscaux opérés par l'entreprise et intégrer les critères fiscaux pour éclairer ses décisions

2 – 3 Qualités de l'auditeur fiscal

La mission d'audit fiscal exige certaines qualités de la part de l'auditeur, ces qualités qu'elles soient de natures personnelles ou techniques sont nécessaires afin de bien gérer et entreprendre une mission d'audit fiscal dans des conditions favorables et lui permettre d'être en mesure d'effectuer un diagnostic exhaustif de la situation fiscale de l'entreprise afin d'apporter les correctifs nécessaires.

A. Indépendance

En parcourant les textes législatifs pour n'en citer qu'eux, l'indépendance n'est définie nulle part. Par contre, ils nous indiquent les situations qui mettent en cause l'indépendance du professionnel (les incompatibilités). L'auditeur est appelé à émettre une opinion sur l'information auditée par rapport à des critères et des normes connues et convenues d'avance et de manière sincère. L'auditeur doit ainsi faire preuve d'indépendance totale et d'impartialité dans son jugement et ne doit en aucun cas donner un avis sur une information dont il est responsable même indirectement et éviter de s'investir de toute tâche opérationnelle.

Cette notion d'indépendance nécessite que l'auditeur doive faire preuve d'honnêteté et d'intégrité dans son comportement en évitant de se soumettre à des pressions lui amenant à modifier son opinion ou d'être lié par des relations d'affaires avec les organes responsables de la production de l'information auditée. Cette exigence d'indépendance oblige l'auditeur de se conformer à une déontologie prescrite par la profession et soulève ainsi la question de la possibilité de cumuler une mission d'audit fiscal avec d'autres missions ou d'autres types d'interventions chez l'entité auditée.

B. Compétence

La compétence désigne la capacité de l'auditeur à détecter les erreurs et les irrégularités mais cette compétence ne peut être acquise que grâce à une formation de base solide, suivie d'une obligation de formation continue afin de permettre à l'auditeur et son équipe d'identifier clairement les risques fiscaux et aider les entreprises à faire les choix optimaux pour une bonne gestion fiscale. En Algérie, il faut d'abord noter l'absence de réglementation organisant le domaine de l'audit fiscal ce qui implique qu'aucune exigence de formation ou de diplôme n'est nécessaire pour l'exécution d'une mission dans ce domaine.

En matière d'audit fiscal, le niveau de compétence de l'auditeur intervenant affecte énormément la qualité du travail présenté et le succès par la suite de la mission d'audit. En effet, pour garantir le niveau minimum de qualité requis, l'auditeur doit avoir un profil de spécialiste en matière fiscale, maîtrisant parfaitement les exigences de l'administration fiscale et ayant l'aptitude d'offrir des opportunités et avantages fiscaux à l'entité auditée.

De même, des connaissances approfondies en comptabilité, en audit et en finance sont vivement recommandées.

L'auditeur doit avoir la capacité de comprendre les enregistrements comptables, il doit maîtriser les techniques d'audit, l'outil informatique et les logiciels spécifiques et doit avoir des compétences managériales notamment en finance de l'entité pour bien apprécier les opportunités offertes à l'entité. Pour cela, l'auditeur doit suivre régulièrement une formation appropriée lui permettant de conserver sa compétence.

C. Intégrité

L'intégrité est synonyme d'honnêteté, de probité absolue. Le professionnel doit exercer sa mission avec franchise et droiture. Le professionnel doit aussi exécuter avec diligences conformément aux normes professionnelles tous les travaux nécessaires et utiles à son client en observant l'impartialité, la sincérité et la légalité requise ainsi que les règles d'éthique généralement admises ». Au cours de l'exécution de la mission

d'audit fiscal, l'auditeur doit respecter les dispositions légales, la convention signée avec le client et les règles d'éthiques liées à sa profession. L'auditeur doit mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires avec honnêteté en vue de satisfaire le client, il doit être responsable envers les recommandations qu'il communique à l'entreprise, il doit aussi réaliser la mission avec efficacité, faire preuve d'objectivité dans l'exécution de ses travaux et veiller au respect des délais convenus avec l'entité auditée.

D. Secret professionnel :

L'article 71 de la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé dispose que : « l'expert-comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 301 et 302 du code pénal ». C'est ainsi que l'auditeur fiscal ainsi que ses collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les actes, documents et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance au cours de l'exercice de la mission.

Il doit veiller à protéger les informations recueillies dans le cadre de l'exécution de ses fonctions et ne pas les utiliser pour en tirer profit personnel ou d'une manière qui peut nuire au développement des activités de l'entreprise à l'exception du cas où ils sont convoqués par le juge pour un possible témoignage. L'audit s'est limité, à travers son évolution, autour de l'audit comptable légal avec pour objectif la certification des états financiers. Mais, il s'est apparu rapidement que les missions d'audit peuvent être utiles à plusieurs secteurs d'activité de l'entreprise, d'où le besoin de recours à un audit contractuel à caractère spécifique. Dans ce sens, l'audit fiscal se distingue comme un moyen de se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement : ce sont toutes les procédures à caractère fiscal qui sont l'objet de l'audit.

Section 2 Objectifs et caractéristiques de l'audit fiscal

L'audit fiscal a pour objectif essentiel l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. En ayant recours à un spécialiste en la matière, un audit fiscal permet de comprendre la

façon dont l'entreprise gère sa fiscalité et de s'assurer également de l'existence d'un dispositif mis en place par la gouvernance d'entreprise afin d'éviter les risques fiscaux.

Ainsi, un auditeur fiscal va s'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations légales auxquelles elle est soumise et qu'elle se conforme à la règle fiscale d'une part et d'autre part, il vérifie l'aptitude de l'entreprise à faire preuve d'efficacité dans le cadre de sa gestion fiscale. En effet, il existe une bonne gestion fiscale comme il existe une bonne gestion financière ou une bonne gestion commerciale.

Sous-section 1 L'audit fiscal mesure le risque fiscal

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

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

1 -1 Le risque fiscal et sa nature

Le concept du risque fiscal a fait l'objet de plusieurs définitions. Certains le définissent comme « le risque qui englobent deux acceptations :

- La première correspond au non-respect volontaire ou non des règles fiscales ;
- La deuxième se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important, elle est associée au risque de perte d'opportunité lié à une ignorance des règles en vigueur qui peuvent générer des gains d'impôts.

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

L'administration fiscale est dotée de multiples règles de contrôle en vue du respect de la réglementation fiscale. Le législateur Algérien a encadré la procédure de contrôle à travers 51 articles⁷. L'administration peut exercer son contrôle par le biais de la demande d'éclaircissements et d'informations auprès du contribuable sur des questions bien précises et sur la base d'un examen critique des informations et des renseignements dont elle détient.

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

Ce pouvoir de contrôle, de sanction et de redressement dévolu à l'administration fiscale est le corollaire du système fiscal déclaratif, autrement dit, les entreprises déclarent elles-mêmes le chiffre d'affaires et déterminent sous leur responsabilités les droits à acquitter auprès du trésor public ce qui justifie le contrôle fiscal opéré par l'administration fiscale qui constitue le principal facteur de naissance du risque fiscal.

1 – 2 Vérification préliminaire

La vérification préliminaire n'est pas subordonnée à la notification d'un avis préalable et ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale. La vérification préliminaire est formelle, elle s'effectue dans les bureaux de l'administration fiscale et sur la base de pièces détenues par l'administration, elle recouvre l'ensemble des interventions des services de l'administration fiscale ayant trait à la rectification des erreurs ou omissions évidentes.

La vérification préliminaire est constituée par l'ensemble des travaux que l'administration effectue dans ses locaux et au cours desquels le service procède à

⁷ Articles 18 à 69 du code des procédures fiscales.

l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents dont il dispose. Ainsi, la vérification préliminaire revêt deux formes de contrôles :

- **Le contrôle formel** : Il s'agit d'un contrôle sommaire consistant en l'examen formel des données portées sur les déclarations en vue de déceler d'éventuelles erreurs.

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

- **Le contrôle sur pièce** : Ce type de contrôle constitue un instrument important du dispositif élaboré par la direction générale des impôts pour assurer un meilleur suivi des déclarations des contribuables à travers une réactivité qui permet d'agir avec plus d'efficacité pour appréhender les insuffisances et dissimulations éventuelles.

Il consiste à procéder à une vérification analytique par un examen, une analyse critique globale et le contrôle de cohérence des déclarations, sur la base des éléments figurant dans le dossier et tous les documents dont dispose l'administration. Ce contrôle aussi peut être réalisé en grande partie par un système informatique.

1 – 3 La vérification approfondie

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

A travers une vérification approfondie, l'administration fiscale exerce pleinement son pouvoir de contrôle de sanction et de redressement, elle procède à des vérifications approfondies basées sur la comptabilité et le système d'information et s'exerce en principe dans les locaux du contribuable. L'autre forme de contrôle réside dans la vérification approfondie qui concerne aussi bien les obligations mises à la charge du contribuable que les impôts à payer et les autres informations à déclarer et peut porter sur des présomptions de fait ou de droit et a pour objectif de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des chiffres déclarés ainsi que le respect des délais de déclaration.

Deux formes de vérification approfondie sont prévues :

- La première est basée sur la comptabilité et ne concerne donc que les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration fiscale de contrôler le chiffre d'affaires et les bénéfices déterminés par la tenue d'une comptabilité ;
- La seconde est basée sur les renseignements et documents dont dispose l'administration fiscale ainsi que sur les présomptions de fait ou de droit, elle concerne tous les contribuables, y compris ceux qui sont soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration de s'assurer que le total des revenus ou bénéfices déclarés correspond aux revenus ou bénéfices réalisés.

Selon la doctrine administrative, rien n'empêche que ces deux méthodes d'intervention puissent être mises en œuvre simultanément⁸.

1 – 4 Le pouvoir de l'administration fiscale

Le constat d'irrégularités peut entraîner de lourdes sanctions pour l'entreprise, l'administration ayant non seulement un pouvoir de redressement lui permettant de mettre en recouvrement l'impôt éludé, mais également un pouvoir de sanction. Les sanctions fiscales sont des mesures principalement pécuniaires prononcées par l'administration fiscale à l'encontre d'un contribuable soit pour défaut de production ou production tardive de déclarations, soit pour fausse déclaration⁹.

1 – 4 - 1 Le pouvoir de redressement

Ayant mis en évidence les irrégularités commises par l'entreprise, l'administration va réclamer à celle-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps voulu et qui correspond aux irrégularités constatées. Il s'agit par exemple de l'impôt lié à des charges qui ont été déduites à tort pour la détermination de la base imposable (non réintégration des amortissements non déductibles fiscalement : des voitures de tourisme d'une puissance supérieure à 1 000 000.00 da, etc.) ; à des dépenses ayant le caractère

⁸ Articles de 19 à 21 du code des procédures fiscales.

⁹ Articles 192, 227 et 228 du code des impôts directs et taxes assimilées.

d'immobilisations ou de stocks et qui ont été comptabilisées parmi les charges (erreur de qualification).

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

1 – 4 – 2 Le pouvoir de sanction

L'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise. Elle va sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises.

Ces sanctions s'appliquent non seulement en cas d'insuffisance mais aussi en cas de défaut ou de retard dans la production des déclarations. Elles ont pour objectif, soit de percevoir une sorte de pénalités de retard auprès de l'entreprise pour réparer le préjudice subi par le trésor, soit de sanctionner plus nettement la faute même de l'entreprise¹⁰. On distingue deux grandes catégories de sanctions :

- Les sanctions fiscales administratives (pénalités de retard et de recouvrement, amendes fiscales relatives à la retenue à la source et les pénalités pour défaut ou insuffisance de droit de timbre);
- Les sanctions fiscales pénales (infractions passibles de sanctions pénales comportant une amende et un emprisonnement ou l'une des deux sanctions).

L'éventail de sanctions, pénales ou non, dont dispose l'administration apparaît fort important suffisamment puissant pour altérer le cas échéant de façon durable la situation financière d'une entreprise¹¹. Cette perspective est de nature à favoriser le développement d'une préoccupation d'ordre fiscal dans l'entreprise.

Cette préoccupation traduit l'incertitude des membres et partenaires de l'entreprise quant à l'existence d'un risque fiscal, à son ampleur et au danger potentiel qu'il

¹⁰ M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.43.

¹¹ M.Chadefaux, Op Cit, p.43.

représente pour l'entreprise. C'est pourquoi, la volonté de mieux cerner ce risque peut justifier le recours à l'audit fiscal.

1 – 5 Les sources du risque fiscal

Le risque fiscal peut avoir plusieurs origines, comme le non-respect par ignorance de la législation fiscale du fait de la complexité du système fiscal.

Excepté le risque lié à la violation intentionnel de la loi fiscale, les risques peuvent donc être d'origine externe ou interne, inhérents ou non à l'activité de l'entité ou même liés à certaines opérations bien précises. Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux.

Pour ces transactions inhabituelles, le risque est très élevé car les procédures de contrôle interne et le système d'information placé par l'entité ne concernent que les opérations courantes et dans ce cas-là, l'entité doit envisager un suivi minutieux vu que ces opérations sont généralement bien suivies par l'administration fiscale et par conséquent le risque fiscal correspondant est assez élevé.

Le risque fiscal peut être fonction du niveau de la gouvernance de la société et la volonté de la direction à respecter la loi et les dispositions réglementaires d'une manière générale.

Ainsi, le risque peut varier selon la qualité du système de contrôle interne installé, la fiabilité du système d'information mis en place et le niveau de compétence des personnes responsables de la gestion comptable et fiscale.

Nous concluons de ce qui précède que toute infraction à la loi et à la doctrine fiscale, par absence de volonté ou par incompetence, est une source de risque fiscal. Il faut aussi mettre l'accent sur la multiplicité et la complexité de la loi fiscale.

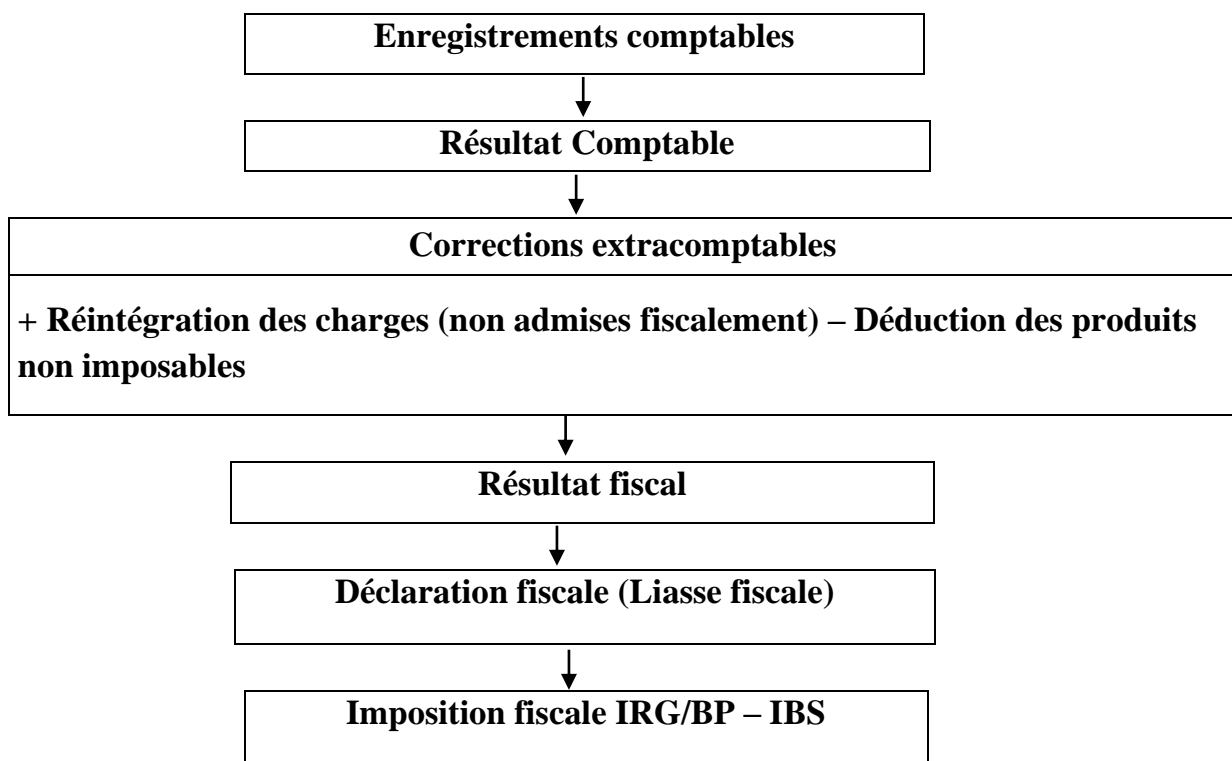
En effet, des textes fiscaux complexes rendent difficile la maîtrise du système fiscal par le contribuable et l'incite à s'échapper de la rigidité d'un système évolutif et dont la maîtrise est coûteuse. Ainsi, la diversité des règles fiscales dont l'application est

obligatoire par l'entité lui fait subir des risques importants liés au non-respect des règles fiscales.

La divergence entre les normes comptables et les textes fiscaux représente un dilemme pour l'entité du fait que l'information comptable préparée par l'entité conformément aux principes comptables doit être retraitée pour satisfaire aux besoins de la législation fiscale. Cependant, les règles comptables s'imposent comme base pour la production d'une information financière fidèle en cas de convergence avec les règles fiscales.

A titre d'exemple, la législation fiscale a préconisé la détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable moyennant des retraitements et des ajustements permettant ainsi d'adapter l'information comptable aux spécificités des règles fiscales.

Chronologie de la détermination du résultat fiscal



Source : Rédha KHELASSI, « Précis d'audit fiscal d'entreprise », BERTI EDITION Alger, 2013.P.119.

1 – 6 Cartographie des risques fiscaux

Le risque fiscal peut être défini comme étant la probabilité d'émergence d'une dette supplémentaire vis-à-vis du trésor public.

Il prend son origine à partir des potentielles discordances entre les règles fiscales en vigueur et l'application de ces règles au niveau de l'entreprise. Nous citons à titre d'exemple le cas de l'impôt sur les sociétés (IBS) qui peut être à l'origine de plusieurs impôts et taxes en raison de la largeur de l'assiette et la complexité des calculs. Les risques potentiels portent sur le rehaussement du bénéfice imposable, soit à cause de non déductibilité d'une charge, soit par ce qu'un produit n'a pas été pris en compte. Pour une bonne approche du calcul de risque en matière de l'IBS. Il convient de distinguer deux notions qui sont utilisés en audit fiscal¹² : le risque en base qui correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré tant dis que le risque en droits correspond au supplément de l'IBS résultant pour l'exercice considéré de la prise en compte de ce rehaussement. Les sources de risques fiscaux sont multiples. Si l'on écarte le risque lié à la violation délibérée de la loi fiscale (risque légal ou d'illégalité), les risques peuvent être courants ou non courants ; ils peuvent être d'origine externe ou interne. L'audit fiscal est l'outil le plus efficace permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque fiscal encouru par une entreprise. C'est un moyen donné à l'entreprise et à ses partenaires de ne plus abandonner à l'administration fiscale le privilège de détenir la "vérité" fiscale de l'entreprise¹³.

1 – 7 Les domaines de risques fiscaux

Selon une approche inspirée des travaux de Price Waterhouse Cooper, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise¹⁴ :

- (1) Les risques de transactions ;
- (2) Les risques de situation ;
- (3) Les risques opérationnels ;
- (4) Les risques de compliance ;

¹² M.H.Pinard-Fabro, *Audit fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.38.

¹³ M.Chadefaux, *Op cit*, p.43.

¹⁴ R.Yaich, *L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux*, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.16.

- (5) Les risques comptables ;
- (6) Les risques de management ;
- (7) Les risques de réputation ;
- (8) Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

1 -8 Risques de transaction

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux. L'entreprise s'expose davantage aux risques de transaction dans certaines circonstances telles que :

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

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.)¹⁵.

L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager.

¹⁵ K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008, p.23.

1-9 Risques de situation

Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance.

La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation.

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

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

3 - Risques opérationnels

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous-jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise.

Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations¹⁶.

Les risques opérationnels impliquent tous les services et toutes les personnes concernées par la fiscalité et non pas uniquement la fonction fiscale de l'entreprise

¹⁶ K.Ayadi Loukil, Op cit, p.23.

(approvisionnement, transit, comptabilité des stocks, personnel, trésorerie et finances, commercial, facturation, livraison, transport, investissement, comptabilité, etc.).

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

4 – Risques de compliance

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

Ce risque est ensuite fonction¹⁷ :

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

5 - Risques comptables

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

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

La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise¹⁸.

¹⁷ R.Yaich, Op cit, p.19.

¹⁸ R. Yaich, P.19.

6 - Risques de management

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal. Dans ce cas, le principal risque réside dans le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans les têtes des personnes qui en sont chargées¹⁹. L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève²⁰. Donc, l'entreprise doit formaliser les procédures de gestion du risque fiscal qui consiste donc à documenter ce qui est informel et fixer un processus de décision.

7 - Risques de réputation

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient²¹ ». Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale²². Nos attitudes sont toujours déterminées par la réputation de la personne ou de l'entreprise ou de l'organisation avec laquelle nous traitons. Il en est de même de l'administration fiscale, des fournisseurs, des clients et de toutes les parties qui traitent avec l'entreprise²³.

8 - Porte de feuille de risque fiscal de l'entreprise

Chaque domaine de risque fiscal doit être continuellement présent à l'esprit et pris en compte de façon isolée et agrégée avec les autres domaines de risque dans l'évaluation du profil de risque fiscal de l'entreprise²⁴. Le portefeuille de risques fiscaux est constitué par l'agrégation de l'ensemble des risques fiscaux.

Après les traitements appropriés des risques, le risque résiduel résultant du portefeuille des risques fiscaux de l'entreprise est acceptable s'il se situe, au pire des cas, en

¹⁹ Op cit, p.19

²⁰ K.Ayadi Loukil, Op cit, p.25.

²¹ H.Schaud, "une réputation irréprochable est un bien inestimable", trends et solutions spécial, Février 2004, p.15.

²² Op. cit, page 25.

²³ Op. cit, page 20.

²⁴ Op cit, page20.

dessous de notre seuil de tolérance global au risque en sachant qu'un risque peut être toléré :

- S'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise,
- Et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun²⁵.

1 - 8 Risques d'origine interne et risques d'origine externe

La distinction entre l'origine externe et interne des risques n'exclut pas leur interaction. Généralement, les risques d'origine externe sont aggravés par les faiblesses internes²⁶.

1 - 8 – 1 Risques d'origine externes

Les risques d'origine externes peuvent être regroupés en quatre catégories :

- 1) La complexité des textes fiscaux ;
- 2) La discordance entre comptabilité et fiscalité ;
- 3) Le changement de la doctrine ou de pratique administrative ;
- 4) La maladresse de certains contrôleurs des impôts ;
- 5) L'organisation de certains secteurs.

1 – La complexité des textes fiscaux

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

La complexité est la conséquence du jeu « du chat et de la souris qui règle les rapports entre le fisc et le contribuable²⁷ ». La complexité des textes fiscaux peut être mesurer à travers les deux critères suivants :

²⁵ H.Schaud, Op cit, p.15.

²⁶ R.Yaich, Op cit, p.19.

- Le productivisme juridique ;
- Les incertitudes des textes et insécurité juridique du contribuable.

A – Le productivisme juridique

Le productivisme juridique, se traduit par la multitude de textes qui régissent la matière fiscale. Le droit fiscal se présente ainsi comme un droit volumineux, complexe et obscur. De ce fait, le contribuable se trouve dans une situation fragilisée, ne pouvant plus connaître avec certitude son régime fiscal. Il plongera alors directement dans une ignorance croissante, en conséquence, dans une insécurité totale. Le volume important des règles fiscales applicables à la vie de l'entreprise lui fait subir une multitude de risques liés au non-respect des règles de forme fiscales.

L'audit fiscal permet de s'assurer de la conformité par l'entreprise aux réglementations fiscales. Il use une mission de détection et de prévention et par conséquent de correction ; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise. Ainsi, il contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale à travers l'amélioration de la performance du système de contrôle interne lié à la fiscalité.

B – Les incertitudes des textes et insécurité juridique des contribuables

L'insécurité juridique trouve sa source dans plusieurs phénomènes dont notamment l'instabilité et l'obscurité des textes fiscaux. Sans prétendre dresser l'inventaire des dispositions imprécises, nous nous limiterons à illustrer les risques fiscaux associés aux incertitudes dans l'interprétation des règles de droit fiscal à travers l'exemple suivant : l'exclusion des entreprises déficitaires de la déduction des plus-values non imposables.

En effet, s'il est vrai que le code des impôts directs et taxes assimilées retient souvent des formulations du type : « Est déductible du bénéfice imposable » ou « Pour la détermination du bénéfice imposable, sont admis en déduction » ou « Sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable », il a toujours été considéré par ces types d'expression « est déductible pour la détermination du résultat fiscal ».

²⁷ R.Yaich, Op cit, p. 314.

D'ailleurs, une formule similaire est utilisée pour l'exclusion des charges non déductibles du résultat imposable : « ne sont pas admis pour la détermination du bénéfice »²⁸. Du fait de cette disposition imprécise, une nouvelle tendance de la doctrine administrative totalement contradictoire avec l'esprit du législateur, conditionne la déduction des plus-values non imposables à l'existence de bénéfice imposable et, en conséquence, nous nous retrouvons avec deux fiscalités : l'une, comportant des avantages réservés aux entreprises bénéficiaires et l'autre, pénalisante, pour les entreprises non bénéficiaires, ce qui est contraire aux principes d'égalité devant la loi et d'équité fiscale garantis par la constitution.

2 – Discordance entre comptabilité et fiscalité

Depuis ses origines, le droit fiscal en France, a été autonome, son objectif étant uniquement d'assurer les ressources de l'état et des collectivités publiques.

La comptabilité, pour sa part, n'a eu, pendant très longtemps, que peu de sources juridiques propres²⁹. Le droit fiscal s'impose donc souvent aux comptes de l'entreprise, la comptabilité peut être conditionnée par certaines règles fiscales.

Les entreprises à gestion fiscale transparente se trouvent particulièrement confrontées à un dilemme entre la règle fiscale et les impératifs que requiert la production d'une information financière fidèle. Le code des impôts directs et taxes assimilées prévoit l'obligation pour les entreprises de tenir leur comptabilité conformément à la loi 07-11 du 25/11/2007 portant, Système comptable Financier. Alors que cette consécration législative de la comptabilité comme base de détermination de la matière imposable amène l'entreprise à admettre les règles du droit comptable, il n'en demeure pas moins vrai, qu'en cas de divergence entre une règle comptable et une règle fiscale, le principe de l'autonomie du droit fiscal conduit à privilégier la règle fiscale. Compte tenu des différences d'approche et des critères de mesure des résultats, il est normal, qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité. Mais divergence, n'implique pas incompatibilité.

²⁸ R.Yaich, Op cit, p.34.

²⁹ Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, « Comptabilité et audit : Manuel et applications », Edition DUNOD, 2014, P.369.

Par ailleurs, les entreprises sont tenues de dresser leurs comptes au fisc chaque année en remplissant ce que l'on appelle la liasse fiscale. Dans la liasse fiscale, figurent les éléments du bilan, du compte du résultat, et de nombreuses informations complémentaires³⁰.

L'information financière selon la comptabilité et la fiscalité		
	Comptabilité SCF	Fiscalité- Liasse fiscale
Périodicité obligatoire	Une fois par an à la fin de l'exercice	Une fois par an à la fin de l'exercice
Documents obligatoires	<ul style="list-style-type: none"> - Bilan - Compte de résultat - Tableau des flux de trésorerie - Tableau de variation des capitaux - Annexe 	<ul style="list-style-type: none"> Bilan Compte de résultat Nombreux documents explicatifs

Source : Rédha KHELASSI, Op cit, P.54.

Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable. Aussi, pour résoudre les divergences entre comptabilité et fiscalité, la règle set comme suit³¹ :

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

³⁰ Claude-Annie Duplat, « Analyser et maîtriser la situation de son entreprise », Librairie Vuibert, 2004, P.65.

³¹ Rédha KHELASSI, « Précis d'audit fiscal d'entreprise », BERTI Edition, Alger 2013, P.146.

fiscale s'imposent comme règles communes aux deux matières : comptabilité financière et droit fiscal.

Cette règle est aujourd'hui consacrée par une disposition légale expresse en France où l'administration fiscale s'est engagée dans le sens d'une plus grande convergence vers les normes comptables internationales (IFRS).

Dans le système américain et aussi anglais, les principes de comptabilité fiscale sont dans une large mesure indépendants des règles de la comptabilité financière.

Les entreprises américaines ont deux séries d'états financiers leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les informations financières divulguées aux investisseurs.

Par ailleurs, en Algérie, le bénéfice fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements fiscaux. La prise en compte de ces ajustements ne conduit pas à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions.

3 – La doctrine administrative : source de risque fiscal

L'interprétation consiste à expliquer un texte ambigu, avec des termes précis et clairs.

En raison de sa complexité, la norme fiscale prépare un terrain favorable à l'interprétation. L'interprétation consiste alors, à expliquer un texte dont l'ambiguïté est certaine, avec des termes précis et clairs, en se limitant à son propre sens, sans pour autant modifier son contenu. En effet, la fonction interprétative est l'une des fonctions les plus délicates qu'assure l'administration fiscale à travers sa doctrine. La doctrine administrative est constituée par ; les bulletins officiels des impôts, les réponses ministérielles et les prises de position.

Ces différents documents administratifs ont pour objet d'expliquer et commenter les dispositions fiscales, les interpréter. Pour cela la doctrine devrait, normalement, respecter les grands principes d'interprétation des lois. Néanmoins, dans sa pratique, la

doctrine a tendance à dépasser son rôle simplement interprétatif pour légiférer en matière fiscale, devenant ainsi une source indépendante du droit fiscal.

L'interprétation administrative peut parfois aller au-delà du texte interprété, en déformant son contenu et en imposant sa vision qui diffère de celle du législateur, cette pratique, qui bafoue la légalité, subit néanmoins certaines limites.

En effet, le juge fiscal est compétent pour contrôler la conformité de l'interprétation administrative à la législation interprétée, et proposer une interprétation plus neutre et surtout plus rigoureuse.

4 – La maladresse de certains contrôleurs des impôts

Agissant plus souvent par maladresse que par cynisme, certains contrôleurs peuvent provoquer un véritable traumatisme chez les personnes contrôlées.

Le choc ressenti par un contribuable droit et respectueux de ses obligations à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal peut l'amener à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle³².

Selon le ministère des finances Belgique³³ « des recherches récentes ont démontré qu'outre le poids de l'impôt, la complexité et le caractère changeant de la législation fiscale, la principale source de réticence des contribuables est l'insécurité fiscale c'est-à-dire l'impression de ne jamais pouvoir être en règle et la crainte d'une vérification arbitraire ».

5 – L'organisation de certains secteurs

L'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel rendent la tâche très difficile voire impossible aux opérateurs qui veulent être transparents fiscalement. La connaissance de ces phénomènes et la prise en compte des domaines

³² R.Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 314.

³³ Philippe Jacquij« Les initiatives du ministère des finances en matière de sécurité juridique »,2002.

des opérateurs avec réalisme aide à la restructuration de ces secteurs³⁴. Ces risques d'origine externe désignés par Jean-Luc rossignol « risque inhérent » ne constituent pas toujours des contraintes à subir mais plutôt un paramètre à gérer dans plusieurs situations. A titre d'exemple, nous illustrons, les deux exemples suivants :

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

1 – 8 - 2 Risques d'origine internes

- Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux catégories :
- 1) Risques liés aux procédures.
- 2) Risques liés aux personnes.

1 – Risques liés aux procédures

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

L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel à un niveau élevé. De ce fait, le risque résiduel devrait être mesuré pour évaluer l'efficacité du processus de gestion des risques. Plus, ce risque est jugé minime, plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace³⁵.

³⁴ R.Yaich, Op cit, p. 316.

³⁵ K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2007-2008, p.46

2 - Risques liés aux personnes

Les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance ou d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif³⁶.

Les membres du personnel devraient avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise. Garantir les compétences fiscales et les qualités personnelles exige non seulement que l'entreprise recrute des collaborateurs qualifiés, mais encore qu'elle veille à leur formation initiale et continue³⁷.

1 - 9 La mesure du risque fiscal

Une mission d'audit fiscal contractuelle permet à l'entreprise d'avoir une information claire sur l'ampleur du risque fiscal encouru et lui permet de présenter une idée claire et générale sur la situation fiscale de l'entreprise. L'audit fiscal est un outil ayant pour but principal la validation du montant d'impôt à la charge de la société ainsi que l'identification des différents risques fiscaux auxquels elle peut s'exposer en cas de non-conformité aux règles et aux dispositions fiscales.

En pratique, le risque fiscal correspond à l'impôt supplémentaire estimé que doit payer l'entreprise du fait du rehaussement de la base imposable et/ou des taux appliqués ou du fait du non vérification des obligations fiscales majoré des pénalités de retard correspondantes.

L'augmentation de la base imposable peut être traduite soit par la prise en compte d'un produit ou un gain non comptabilisé ou non exonère de l'impôt, soit par la non déductibilité ou la non justification d'une charge qui aura pour conséquence la réintégration au niveau de la base imposable (réintégration des amortissements des véhicules touristiques dont le montant payé dépasse 1 000 000.00 da).

³⁶ R.Yaich, Op cit p.22.

³⁷ Op. cit, page 40.

Le risque fiscal fait naître ainsi un passif fiscal supplémentaire à la charge de la société d'où des nouveaux besoins financiers sans oublier la possibilité d'engager la responsabilité pénale des dirigeants. Cette contrainte affectant la situation financière de la société peut avoir un effet sur les associés existants et potentiels de la société. En effet, pour les dirigeants et les associés existants elle réduit leur rémunération, pour les associés potentiels l'existence d'un passif fiscal influe sur la détermination du prix d'acquisition et sur l'image qu'ils portent sur la gouvernance et l'organisation de la société. Au cours de la mission de commissariat aux comptes, l'auditeur peut relever des insuffisances et des irrégularités de nature fiscale ayant une incidence sur les comptes de la société et présentant un risque fiscal pour la société.

Ces constatations peuvent lui inciter à mener des investigations plus profondes au cours de la mission et même demander une mission d'audit fiscal proprement dite.

Sous-section 2 les caractéristiques de l'audit fiscal

La fiscalité est un domaine singulier qui se caractérise par l'instabilité, la multiplication et la complexité des textes fiscaux générant des risques fiscaux. Elle est perçue comme une contrainte dont la maîtrise est difficile dans la mesure où toute décision est porteuse d'incidences fiscales. Ainsi, il importe pour l'entité qui choisit une stratégie de transparence fiscale d'être consciente que ladite stratégie ne la met pas à l'abri des risques fiscaux. L'audit fiscal est une mission spécialisée permettant d'identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale.

2 – 1 L'audit fiscal : une mission ponctuelle

La contrainte fiscale qui impose à l'entreprise le respect des textes fiscaux en nombre et évoluant dans le temps, a une répercussion directe sur la gestion de l'entreprise et son incidence et son impact financier directement mesurables.

Donc, les changements rapides en matière fiscale qu'ils soient d'ordre économiques ou juridiques imposent à l'entreprise une réelle capacité d'adaptation et vigilance accrue

au niveau du paramètre fiscal afin de minimiser le risque fiscal qui menace en permanence sa pérennité, voire même sa survie.

2 – 2 L’audit fiscal : une mission de prévention et de minimisation du risque fiscal

La fiscalité est devenue une préoccupation majeure de toute entreprise, par la multiplicité, la complexité et l’instabilité de ses textes, génère de plus en plus de risques, toute décision est porteuse d’incidences fiscales et a un impact sur la marche de l’entreprise.

D’où, la nécessité de développer une nouvelle fonction permettant d’aider l’entreprise à bien gérer le paramètre fiscal et mesurer également le risque qui peut naître d’un éventuel contrôle fiscal.

2 – 3 L’audit fiscal : un outil au service de la direction de l’entreprise

Afin d’éviter ou de réduire la charge fiscale avec la plus grande efficacité, et sans l’exposer à des risques fiscaux, un ensemble d’actions et de prises de décisions doivent être menées que dans le cadre de la gestion globale de l’entreprise. Pour cela, il faut procéder à un diagnostic fiscal autrement dit à un audit fiscal. Cette mission fera ressortir les faiblesses et les forces du système de contrôle interne de l’entreprise en matière fiscale et aboutira de ce fait à l’examen du dossier fiscal de l’entreprise, de déceler ainsi les risques liés aux obligations déclaratives et de les mettre en adéquation avec la législation en vigueur et à quantifier ces risques dans le but de prévenir un éventuel contrôle fiscal.

2 – 4 L’audit fiscal permet à l’entreprise de se conformer aux obligations fiscales

L’instabilité, la complexité et multiplication des textes fiscaux exposent l’entreprise à des risques fiscaux. Pour pallier à cela, les entreprises sont obligées de se conformer à la législation fiscale afin d’éviter ces risques fiscaux en donnant plus d’importance à l’audit fiscal et ses services qui pourraient parfaitement contribuer à la maîtrise et à la gestion fiscale de l’entreprise.

Sous-section 3 - L'audit fiscal mesure l'efficacité et la performance fiscale de l'entreprise

Une gestion optimale du processus fiscal et son adaptation aux avantages fiscaux offerts par la réglementation en vigueur est susceptible de fournir à l'entreprise une opportunité concurrentielle et peut se prévaloir comme une source de valeur ajoutée. C'est ainsi que l'audit fiscal permet d'évaluer l'efficacité et de la performance fiscale de l'entreprise.

Il est défini comme étant un contrôle de régularité et de sincérité des divers éléments figurant au dossier fiscal d'une entreprise³⁸.

3-1 Le domaine du contrôle de l'efficacité et la performance fiscale

L'efficacité fiscale de l'entreprise est la résultante des différents choix fiscaux et des décisions juridiques et financières à caractère fiscal, c'est ce qu'oblige l'auditeur à accorder sa priorité aux décisions prises par l'entreprise ayant une incidence significative sur la performance fiscale de l'entreprise : l'audit fiscal correspond donc au contrôle de l'utilisation des choix fiscaux³⁹. En effet, et en ce qui concerne les choix fiscaux stratégiques, l'auditeur fiscal doit modifier sa stratégie d'audit selon son évaluation du système de contrôle interne fiscal de l'entreprise.

Si l'auditeur fiscal estime que les processus de contrôle mis en place sont efficaces et appliqués d'une façon optimale justifiant un niveau faible du risque lié au contrôle, il pourrait prévoir des procédures d'audit de compliance et d'opportunité limités. Par contre, s'il estime que les contrôles sont défectueux ou inexistantes, il devrait appliquer une stratégie corroborative. Il faut rappeler dans ce sens que l'audit fiscal est un examen approfondi effectué par un spécialiste, qui a une priorité de s'intéresser au choix de la solution fiscale la plus efficace et permettant ainsi l'optimisation des ressources financières de la société auditée. L'auditeur doit aussi consacrer une importance non négligeable aux choix de la gestion courante permettant de procurer

³⁸ Rédha KHELASSI, « Précis d'audit fiscal de l'entreprise », Editions BERTI, P.350.

³⁹ J.Schmidt, les choix fiscaux des contribuables, Editions Dalloz, p.6.

des avantages économiques à la société et se matérialisant par l'exploitation d'options offertes par la réglementation fiscale.

Le contrôle de ces choix est plus technique et plus rapide et se caractérise par son effet immédiat sur les comptes de la société. L'entreprise peut sous-estimer les avantages offerts par la loi fiscale et adopter un comportement passif envers les choix présents. Cette attitude incite l'audit fiscal à sensibiliser l'entreprise sur l'importance de la différence qui peut exister entre l'efficacité fiscale potentielle et celle atteinte à travers les choix effectués.

De cette façon, l'entreprise doit adopter des mesures lui permettant de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux et d'améliorer sensiblement sa gestion fiscale qui impose de faire entrer dans les décisions stratégiques, la fiscalité des opérations envisagées et trouver l'option ou le choix le plus favorable.

3 - 2 Le critère du contrôle de l'efficacité et de la performance fiscale

Sachant que l'entreprise dispose de multiplicités de choix fiscaux et une certaine autonomie et indépendance dans l'adoption de la stratégie fiscale qui va au mieux avec ses propres ressources financières, humaines et matérielles, il est essentiel de préciser les critères permettant à l'auditeur d'évaluer l'efficacité d'un choix ou d'une option fiscale. Dans un premier niveau, l'auditeur doit s'intéresser à l'utilisation efficace par l'entreprise des différentes options contenues dans la législation fiscale.

Cette efficacité suppose une meilleure connaissance et une maîtrise de la réglementation fiscale et un recensement de l'ensemble des alternatives offertes et la conséquence de chaque alternative sur la situation, les objectifs et les ressources de la société.

Afin d'évaluer la maîtrise de l'outil juridique et fiscal par la société, l'audit fiscal doit s'intéresser au contrôle du système d'information et évaluer sa capacité à adopter les solutions fiscales nécessaires aux difficultés et aux problèmes rencontrés.

Dans un second niveau, l'auditeur doit s'assurer de l'adoption des décisions fiscales à prendre par l'entreprise à sa politique générale et que cette dernière est capable à

exploiter efficacement les ressources juridiques et fiscales mises à sa disposition afin d'atteindre les objectifs préalablement définis par la direction générale. La gestion fiscale est appréciée comme une partie intégrante de la gestion de l'entreprise et ne peut pas être gérée individuellement, ainsi, l'efficacité et la performance fiscale nécessite l'aliénation à la politique générale et à la stratégie de l'entreprise.

Il faut noter que le défaut de la mise en place d'une stratégie générale bien définie et bien orientée peut causer des problèmes liés aux orientations fiscales de l'entreprise et à la définition d'une politique fiscale claire. De ce fait, des choix fiscaux pris sans concordance avec les orientations globales de l'entreprise peuvent causer un éventuel dysfonctionnement de ses services et ses fonctions et peuvent être observés comme un préjudice à l'atteinte de ses buts. En conclusion, il faut signaler que la gestion fiscale doit suivre la stratégie globale de l'entreprise et contribuer à la réalisation de ses objectifs et l'audit fiscal a pour objectif d'évaluer l'adéquation des décisions fiscales à la politique générale.

Section 3 - Autonomie de l'audit fiscal

La fiscalité a été perçue comme une discipline très liée à la comptabilité et aux droits. Il paraît donc logique que l'audit de la comptabilité ne peut ignorer les questions fiscales et parler d'audit juridique laisse supposer, que le droit fiscal y trouve place.

En effet, reconnaître que l'audit fiscal est une mission autonome, cela ne signifie pas que l'audit fiscal ignore la comptabilité ou le droit, ignore l'audit financier ou l'audit juridique. C'est pourquoi on cherchera dans un premier temps à mettre en évidence ce qui démarque l'audit fiscal de l'audit financier, puis dans un second temps, ce qui différencie l'audit fiscal de l'audit juridique.

Sous-section 1 - L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit financier

Si, par le contrôle de la régularité, il apparaît des points de convergence entre audit financier et audit fiscal, il serait pour le moins inexact de ramener l'audit fiscal à une composante de l'audit financier. Les raisons qui justifient cette distinction et autonomie sont principalement et essentiellement :

- Les contrôles comptables dans une mission d'assistance et de certification n'ont pas pour objectif exclusif la régularité fiscale.

Ils poursuivent des objectifs plus généraux. Le contrôle de la régularité fiscale n'est en effet qu'un sous-ensemble du contrôle global de la régularité auquel doit se livrer l'auditeur financier en sus du contrôle de la sincérité, de la régularité et de l'image fidèle des états financiers de l'entreprise. L'audit financier n'appelle pas, en effet, un contrôle approfondi de la régularité fiscale ;

- L'interdépendance entre comptabilité et fiscalité ne doit pas occulter l'existence d'une certaine autonomie de la législation fiscale par rapport à la comptabilité.

L'audit fiscal commande ainsi de procéder à des travaux spécifiquement fiscaux, travaux qui échappent à la mission d'audit financier,

- L'audit fiscal, en cherchant à apprécier l'opportunité des choix fiscaux de l'entreprise, opère un contrôle de l'efficacité fiscale. Or, les missions de certification et aussi d'assistance comptable ignore ce critère d'efficacité.

1 - 1 L'audit financier comporte un contrôle de la régularité fiscale.

L'audit financier ou comptable a été défini comme une vérification exercée par un auditeur spécialisé afin d'émettre une opinion motivée sur la sincérité et la régularité et l'image fidèle des états financiers.

De même, l'auditeur prend en compte le contrôle interne mis en place par l'entité en vue de l'établissement et la présentation sincère des états financiers. Ce contrôle de la régularité comptable incite l'auditeur à vérifier la conformité de la société à la réglementation en vigueur notamment à la législation fiscale et l'orienté vers un contrôle spécifique de nature fiscale en vue de vérifier la prise en charge exhaustive et la correcte comptabilisation des charges et des dettes fiscales et de s'assurer que les risques fiscaux encourus ont été correctement chiffrés et provisionnés au niveau des états financiers. Aussi, il faut signaler que la qualité du travail effectuée par le

commissaire aux comptes s'apprécie par rapport à la conformité aux textes législatifs et réglementaires.

De même, « lors d'une mission de tenue ou d'assistance comptable, l'expert-comptable est généralement chargé de préparer et de superviser les déclarations fiscales de son client »⁴⁰.

A cet effet, la norme n°1 de l'OECD relative à la participation de l'expert-comptable à l'établissement des états financiers dispose que « les missions d'élaboration des comptes comportent souvent des diligences ayant trait à la fiscalité et au droit des affaires ». Il existe une certaine liaison entre la comptabilité et la fiscalité.

IL est impossible d'établir des comptes d'arrêter un bilan en ignorant les dispositions de la législation fiscale et leur interprétation⁴¹.

En effet, le résultat comptable doit tenir compte de l'effet de l'impôt, de même, les créances et les dettes comptables englobent les crédits d'impôts et les dettes fiscales non encore payées. De l'autre côté, la base d'imposition a pour origine les données comptables et le résultat comptable est la base de détermination du résultat fiscal et l'audit légal ne peut se dispenser du contrôle des règles fiscales.

C'est dans ce sens que l'administration fiscale soumet les sociétés à l'obligation de tenue d'une comptabilité conforme au système comptable financier (SCF) et de communiquer tous documents, Journaux, registres légaux, logiciels et applications nécessaires à la préparation de la comptabilité et à l'établissement des déclarations fiscales. Ainsi, on peut remarquer que l'audit de la régularité fiscale constitue un élément intègre dans l'audit financier et on ne peut pas conclure sur la régularité comptable sans tenir compte de la régularité fiscale. Cependant, un audit financier ne conduit pas obligatoirement à une vérification approfondie de la régularité fiscale qui reste une prérogative de l'audit fiscal : C'est pourquoi l'audit financier ne peut pas se substituer à l'audit fiscal.

⁴⁰ ATH, « expert-comptable : Etablissement des comptes annuels », Edition CLET 1987, p.30.

⁴¹ P. PUGRAVAU et H. DESCOTTES, « La comptabilité et la fiscalité des entreprises », GENON P.202.

1 - 2 L'audit financier ne se substitue pas à l'audit fiscal

L'audit financier est un contrôle des comptes annuels d'une entreprise tant que l'audit fiscal consiste à vérifier l'état fiscal d'une entreprise.

Même s'il existe des points communs entre l'audit financier et l'audit fiscal, il existe une certaine autonomie entre ces deux types d'audit. Les vérifications comptables dans une mission d'audit financier cherchent à satisfaire des objectifs plus généraux que celui de vérification de la régularité fiscale. En matière d'audit légal, le contrôle fiscal se présente comme une partie du contrôle global de la régularité auquel doit se prononcer le commissaire aux comptes en plus du contrôle de la sincérité des états financiers.

Mais ce contrôle ne s'appellent pas un contrôle approfondi de la situation fiscale, c'est en effet pourquoi les redressements fiscaux ne remettent pas en cause la responsabilité du commissaire aux comptes ayant auparavant certifié les états financiers, à l'exception de l'existence des faits délictueux d'origine fiscale dont il a eu connaissance et ne les a pas relevés, en raison du recours aux techniques d'échantillonnages et de sondages et du fait que les diligences et les procédures d'audit effectuées par le commissaire aux comptes ne consistent pas à effectuer un contrôle approfondi réalisé dans le but et avec les méthodes de l'administration fiscale. Un audit fiscal nécessite la mise en place de procédures et de travaux spécifiques au domaine fiscal exigeant un budget temps compatible avec les exigences d'un contrôle fiscal approfondi et le contrôle de la régularité fiscale implique la mise en œuvre des contrôles de natures comptables et extracomptables vu qu'une comptabilité régulière et transparente ne serait suffisante pour garantir une gestion fiscale efficace et bien gérer les risques fiscaux. Cette nécessité du recours aux éléments extracomptables est admise par l'article 20-1 du code des procédures fiscales qui prévoit que « les agents de l'administration peuvent procéder à la vérification de comptabilité des contribuables et effectuer toutes investigations nécessaires à l'assiette et au contrôle de l'impôt. La vérification de la comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales inhérentes à des exercices clos. La vérification des livres et documents comptables doit se dérouler sur place sauf

demande contraire du contribuable formulé par écrit et accepté par le service ou cas de force majeure constaté par le service ».

En matière d'audit fiscal, l'objectif étant d'apprécier l'efficacité des choix fiscaux de l'entreprise alors que l'objectif d'un audit financier réside dans l'expression d'une opinion sur la sincérité et la régularité des états financiers. C'est ainsi que l'émission d'une opinion dans le cadre d'une mission d'audit financier s'opère par rapport aux critères de régularité, de sincérité et d'image fidèle qu'on croise pleinement dans le cadre d'une mission d'audit fiscal.

Cependant, le contrôle d'efficacité, critère de base de l'audit fiscal n'est pas d'une priorité fondamentale dans l'audit financier. Comme présenté ci-avant, l'audit comptable ou financier est loin d'abandonner les vérifications à caractère fiscal, c'est au contraire qu'il intègre un contrôle de la régularité fiscale. On peut ainsi affirmer l'existence d'une concordance entre audit fiscal et audit financier nécessitant une coordination de la part des professionnels intervenants en vue de faire bénéficier le plus d'avantages possibles à l'entité audite.

Sous-section 2 - L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit juridique

L'audit juridique est un contrôle de la régularité des procédures juridiques et de l'efficacité des choix de nature juridique. L'auditeur s'efforce d'identifier les risques juridiques issus d'une mauvaise application-voire d'une ignorance-de la règle de droit. Il doit également rechercher si les choix effectués sont les plus efficaces et les moins coûteux, eu égard aux exigences de la stratégie de l'entreprise.⁴²»

On perçoit dans cette définition les deux grands aspects qui dominent l'audit juridique ; d'une part, l'aptitude à respecter la règle de droit et d'autre part, l'efficacité des choix juridiques de l'entreprise. L'audit juridique se développait dans les quatre mentions juridiques ou vit l'entreprise. Celles du droit des sociétés, celle du droit fiscal, celle du droit social et enfin celle du droit privé international⁴³. On retrouve sur ce point les

⁴² A. Couret, « Qu'est-ce que l'audit juridique ? Cahiers de droit de l'entreprise, n°29, 18 juillet 1985..

⁴³ J.Martel, « L'audit juridique », Les petites affiches, 9 septembre 1985.

deux objectifs de l'audit fiscal ; contrôler la régularité et l'efficacité de l'entreprise au plan fiscal.

Toutefois, si l'audit juridique, comme tout audit, ne peut être qu'approfondi, le problème est alors de savoir s'il peut être réellement global. Si un audit juridique est concevable en théorie, sa mise en œuvre dans le cadre d'une mission unique se heurte à un impératif financier immédiat. En outre, le droit étant omniprésent dans l'entreprise et sous des formes très diverses, il en résulte que l'auditeur juridique doit avoir des compétences dans les différentes branches du droit. Or, les professionnels qui ont affirmé la prédisposition de leur profession pour l'audit juridique ont reconnu les difficultés pour l'auditeur à appréhender l'ensemble des problèmes juridiques d'une entité et la nécessité de s'entourer de spécialistes. L'audit juridique tend ainsi à être un audit spécialisé⁴⁴.

2 - 1 Nécessité de la spécialisation de l'audit juridique

Le domaine juridique est un domaine général et particulier qui touche toutes les spécificités relatives à la réglementation, aux lois et au droit en général.

Une mission d'audit juridique doit donc être axée sur un domaine bien défini, on parle ainsi d'un audit juridique focalisé sur le domaine fiscal. Mais vu la particularité du domaine fiscal, l'audit fiscal se distingue de l'audit juridique. Selon M. Alain COURET, l'audit juridique se définit comme « l'ensemble des contrôles de la régularité des procédures juridiques et la vérification de l'efficacité des choix de nature juridique ».

On admet à travers cette définition que l'audit juridique est focalisé sur deux axes principaux à savoir le respect des règles de droit et l'efficacité des choix juridiques. M. Chadefaux a précisé que « l'expérience montre que l'audit est souvent spécialisé ; il a pour simple objectif une appréciation approfondie de l'application dans l'entreprise de telle ou telle règle de droit ». La spécialisation naît du fait qu'en matière

⁴⁴ M. Chadefaux, Op cit, P.41

juridique « nul homme aujourd'hui, même en droit privé, n'est capable d'embrasser la totalité de cette discipline.

Il pourra donc pratiquer l'audit du droit des sociétés ou l'audit fiscal ou l'audit du droit de la concurrence et de la consommation ou l'audit social mais certainement pas la totalité des différentes catégories d'audit juridique»⁴⁵.

Cette spécialisation se retrouve au plan de la mise en œuvre, soit avec l'intervention d'experts de telle ou telle discipline qui confère son caractère très spécialisé à la mission, soit par l'utilisation d'outils spécialisés. La réussite d'une mission d'audit juridique nécessite une spécialisation de la mission avec l'intervention d'experts en la matière et l'utilisation d'un ensemble d'outils spécialisés relatifs au domaine juridique. On admet que l'audit juridique ne se limite pas à une nature unique de mission nécessitant une méthodologie standard mais à une multitude de missions, dont chacune porte sur un domaine bien particulier et est dotée de ses propres spécificités.

En effet, chaque élément de la situation juridique de l'entreprise peut faire l'objet d'un audit potentiel bien distinct nécessitant des procédures bien spécifiques lors de l'exécution de la mission d'audit dont l'audit fiscal, qui a cet effet fait partie de ces composantes de l'audit juridique présentant un caractère bien spécifique lui conférant un statut autonome du cadre juridique de la société en général.

2 – 2 Spécificités du domaine fiscal

L'audit fiscal peut être clairement différencié de l'audit juridique en raison de la particularité du domaine fiscal et de la spécialisation du droit fiscal. L'autonomie d'une mission d'audit fiscal est perçue à partir des besoins pour lesquels une entreprise peut être dans la nécessité de faire appel à ce type de mission.

En effet, une mission d'audit fiscal peut être menée lorsque l'entreprise estime l'existence de risque de nature fiscale, lorsqu'elle opère dans un environnement fiscal instable et en permanence changement, ou lorsqu'elle veut se préparer pour un

⁴⁵ M.Chadefaux, Op cit, p.142.

éventuel contrôle fiscal comme pour le cas d'une demande de restitution d'un crédit d'impôts a titre d'exemple.

Par ailleurs, le droit fiscal à une incidence directe sur la situation comptable et financière de l'entité, corollairement, un audit fiscal implique une incidence directe sur la situation comptable de la société. Cette liaison entre fiscalité et comptabilité ne se perçoit pas de la même ampleur avec les autres formes d'audit juridique. En ce qui concerne la méthodologie à mettre en œuvre, un audit juridique implique des questionnaires destinés à l'audit de chaque section de la situation juridique de l'entreprise alors que la méthodologie relative à l'audit fiscal nécessite des interventions et des procédures à caractères comptables et financiers basées sur la comptabilité de la société. Cette particularité renforce l'autonomie du droit fiscal des autres formes de droit.

Le particularisme de l'audit fiscal suppose non seulement une excellente connaissance de la matière fiscale mais aussi une culture juridique bien développée et par la suite les compétences nécessaires de la part de l'auditeur pour bien mener les contrôles nécessaires. Ce particularisme est né aussi du fait que le risque fiscal acquiert un caractère quantifiable qui peut être évalué. Ainsi la fiscalité possède une incidence financière mesurable et influence la détermination du résultat de l'entreprise. Ce caractère quantifiable est déterminant dans le choix d'une option fiscale de l'entité et ne peut être observé que rarement dans les autres branches de droit.

Sous-Section – 3 L’audit fiscal et le contrôle fiscal

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

Cette éventualité peut, cependant, être perçue comme une menace redoutable si l’entreprise ne connaît pas suffisamment ses droits ou obligations ou si, à défaut d’une organisation appropriée, elle ne se met pas en mesure de faire face dans les meilleures conditions à un contrôle possible. L’audit fiscal à blanc (mock tax audit) est un outil de détection des risques fiscaux du fait qu’il permet de se préparer au mieux aux contrôles fiscaux. Toutefois, la mission d’audit fiscal ne pourrait pas rechercher la vérité fiscale de l’entreprise du fait que l’auditeur peut éprouver quelques difficultés à apprécier l’existence ou l’absence de risque fiscal et c’est pour des raisons qui tiennent à la délicate appréciation du risque fiscal.

3 - 1 Distinction entre audit fiscal et contrôle fiscal

Par les investigations effectuées dans la comptabilité, l’audit fiscal s’apparente à une vérification fiscale « en blanc ». L’audit fiscal permet, en premier lieu, de s’assurer que l’entreprise respecte effectivement les obligations auxquelles elle est soumise, qu’elle se conforme à la règle fiscale⁴⁶. L’audit fiscal vise alors à vérifier que l’entreprise ne s’expose pas, en cas de contrôle fiscal, à des risques fiscaux imputables au non-respect de la loi fiscale. De même, la démarche suivie par l’auditeur fiscal devrait englober aussi les techniques extra comptables de redressement pouvant être mises en œuvre lors d’un contrôle fiscal.

Bien que l’audit fiscal permette de s’assurer que l’entreprise ne s’expose pas à des risques fiscaux imputables liés au non régularité fiscale, certaines situations demeurent beaucoup plus délicates à apprécier, ce qui engendre nécessairement l’incertitude. Le système déclaratif soumet d’avantage l’entreprise à la possibilité de subir un contrôle fiscal effectué par l’administration fiscale. Cet éventuel contrôle s’apprécie de plus en plus important si l’entité ne possède pas une organisation et un système de contrôle

⁴⁶ P.M. COLIN, « La vérification fiscale », Edition économique Paris 1985, P.35.

interne suffisamment appropriés et fiables en vue de bien maîtriser la réglementation fiscale et appréhender les droits et les obligations de l'entité contribuable.

C'est ainsi qu'un audit fiscal peut s'avérer comme une solution permettant la détection des risques fiscaux qui peuvent se présenter et incombent à la charge de la société lors d'un contrôle fiscal. Les diligences mises en œuvre par l'auditeur lors d'une mission d'audit fiscal à travers le système de contrôle interne et la comptabilité permettent de s'assurer de la conformité de la société auditée à la réglementation fiscale et par la suite la minimisation du risque fiscal. De même, la stratégie adoptée par l'auditeur fiscal doit comprendre les techniques extracomptables de redressement utilisées par l'administration fiscale lors d'un contrôle fiscal. Cependant, il existe des situations plus difficiles à appréhender.

En effet, lorsque la loi fiscale est générale, elle peut engendrer des discordances dans son interprétation et la conclusion faite par l'auditeur fiscal peut se différencier de la prise de position de l'administration fiscale ce qui peut provoquer un conflit entre cette dernière et la société subissant le contrôle fiscal : c'est ce qu'on appelle le risque de discordance.

Ce risque de discordance est d'autant plus important lorsque la loi fiscale est de plus en plus ambiguë ou l'administration fiscale met en œuvre les techniques extracomptables et les techniques de recoupements sectoriels.

3 – 2 Les limites de l'audit fiscal

Vue la complexité et l'instabilité de la législation fiscale, la fiscalité est perçue comme une contrainte dont la maîtrise est difficile, la fiscalité s'avère donc, difficile à maîtriser. Il est quasi-impossible d'effectuer tous les contrôles nécessaires à cause du caractère occasionnel de la mission d'audit fiscal et de l'indisponibilité des moyens humains et matériels suffisants et nécessaires. S'ajoutent à ces difficultés, les différences dans l'appréciation et l'interprétation, ce qui ne rend pas facile de déterminer la nature et l'évaluation du risque fiscal auquel est soumise la société auditée.

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

Il est appelé en vue d'effectuer une intervention d'audit dans une entreprise à titre ponctuel, pour une durée limitée dans le temps et selon un calendrier prédéfini. C'est ainsi que cette intervention ne peut pas satisfaire l'intégralité des objectifs auxquels elle a été appelée et essentiellement le recensement exhaustif des risques fiscaux. Lorsque les règles sont précises, qu'elles portent sur des obligations de forme ou même de délai, leur contrôle ne soulève aucune difficulté. Dans d'autres cas en revanche, la généralité du texte, l'évolution continue de la législation fiscale et, en conséquence, sa complexité compromet la possibilité de définir un ensemble de critères objectifs permettant de caractériser l'irrégularité ou l'absence d'irrégularité. En effet, le caractère régulier ou irrégulier au regard du droit fiscal est alors partiellement fonction de l'appréciation du contrôleur ou de l'auditeur fiscal. L'incertitude de la notion d'irrégularité peut être illustrée à travers l'exemple des rémunérations excessives. En effet, pour être déductibles, les charges engagées par la société doivent répondre à certaines conditions de fond et de forme. Ces charges sont déduites selon les règles définies par le code des impôts directs et taxes assimilées. Parmi les conditions de fond, il faut que les charges soient liées à la gestion ou dans l'intérêt de la société.

En conséquence, les rémunérations ne sont admises en déduction du résultat que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives en égard à l'importance du service rendu. L'administration a énoncé plusieurs critères permettant d'apprécier le caractère excessif ou non des rémunérations dont notamment :

- Le pourcentage des rémunérations par rapport au chiffre d'affaires et la faiblesse des résultats ;
- La part des rémunérations de dirigeants dans la masse salariale;
- La comparaison avec des entreprises similaires;

- L'accroissement des rémunérations des dirigeants par rapport à celles des autres salariés;
- Le rôle joué par le dirigeant dans le développement de la société.

L'appréciation du caractère acceptable ou inacceptable de l'importance des rémunérations par rapport au chiffre d'affaires ou à la masse salariale est très subjective. Un auditeur contractuel et un agent de l'administration peuvent avoir des avis contraires. A partir de quel seuil doit-on considérer que la rémunération du dirigeant cesse d'être normale pour devenir anormale ?

La détermination du pourcentage au-delà duquel l'entreprise franchit le pas qui sépare la légalité de l'illégalité est une affaire d'appréciation, relève du jugement personnel du vérificateur ou de l'auditeur⁴⁷. Pour, l'appréciation du caractère excessif des rémunérations, il est difficile de discerner la frontière entre le régulier et l'irrégulier. L'expert-comptable peut au plus y déceler une zone de risque et attirer l'attention de l'entité auditée sur l'existence d'une source possible de redressement, sauf cas particulièrement significatifs, il lui est difficile d'émettre un avis définitif⁴⁸. L'auditeur fiscal n'a pas de pouvoir pour sonder la conscience, ou parier sur la psychologie d'un vérificateur fiscal. Il est important de rappeler que le recours aux techniques de sondages est une nécessité dans les missions d'audit, ce qui augmente le risque de non détection des anomalies de nature fiscales, affaiblit les contrôles de la régularité fiscale et influence sur l'efficacité des diligences et des travaux mis en œuvre par l'auditeur en général et il est nécessaire que ces aspects soient mentionnés dans la lettre de mission d'autant plus que le fait que l'auditeur est soumis à une obligation de moyen et non de résultat.

En effet, la mission d'audit fiscal ne représente pas une garantie pour la société en cas d'un contrôle fiscal puisque la mission d'audit est classée en tant qu'une mission de conseil où les conclusions de l'auditeur doivent être prises en considération par la société en vue d'améliorer son processus fiscal et son système de déclarations fiscales et se préparer au mieux aux éventuels contrôles fiscaux.

⁴⁷ M.Chadefaux, Op cit, p.226.

⁴⁸ . Op. cit, page 226.

Un contrôle fiscal portant sur des règles de formes et des délais précis ne pose pas de difficulté, en revanche, d'autres règles et dispositions plus générales et imprécises à cause de leurs évolutions posent des problèmes d'appréciations et d'interprétations. Il faut conclure que l'audit fiscal se distingue par son autonomie des missions voisines comme l'audit financier ou l'audit juridique, même si l'audit fiscal nécessite des compétences dans ces différents domaines.

En résumé, l'audit fiscal peut être qualifié comme un diagnostic de la situation fiscale d'une société lui permettant d'apprécier le respect des règles fiscales en vigueur et l'aptitude de cette entité à mobiliser ses ressources humaines et matériels dans le cadre de sa gestion pour y atteindre ses objectifs. Pour aboutir à ses objectifs en matière de gestion fiscale, un chef d'entreprise fait recours à son expert-comptable pour demander son assistance et ses conseils. Cette mission d'audit fiscal, qui requiert une expertise fiscale de haut niveau, doit être exécutée dans un cadre contractuel prédéfini et conformément aux normes professionnelles, en vue d'être réalisée à l'abri de tout fait pouvant menacer l'expert-comptable et engager sa responsabilité d'une part, et de en mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires afin d'atteindre les objectifs visés d'autre part.

Chapitre 2 Démarche et techniques de la mission d'audit fiscal

Après la présentation de l'audit fiscal, ses objectifs et son autonomie vis-à-vis des autres types d'audit, il faut mettre l'accent sur l'utilité d'une mission d'audit fiscal à travers la mise en place d'une démarche professionnelle basée sur les risques. Il est évident que le déroulement d'une mission d'audit fiscal emprunte la démarche suivie dans l'audit financier. Ainsi, la mise en œuvre de cette démarche professionnelle consiste dans :

- La prise de connaissance générale et l'examen du système de contrôle interne.
- Les deux éléments de l'audit fiscal : l'audit de la conformité et de la régularité fiscale et l'audit de l'efficacité fiscale.

Section 1 Prise de connaissance générale et évaluation du système de contrôle interne

L'interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité comme présentée dans le chapitre précédant se retrouve nécessairement au niveau du contrôle.

L'auditeur financier qui doit se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers ne peut négliger l'aspect fiscal ; De même, l'auditeur fiscal s'appuie sur la comptabilité pour bien atteindre ses objectifs.

De cette interdépendance, la prise de connaissance générale de l'entité auditée et l'évaluation de son système de contrôle interne fiscal sont des étapes qui sont indispensable à la démarche de l'audit fiscal.

Sous-section 1 Prise de connaissance générale

La phase de prise de connaissance générale constitue le volet principal et initial de cette démarche, la réussite de mission d'audit dépend en lieu de cette phase. Elle est considérée comme une phase nécessaire, primordiale et commune à toutes les missions d'audit.

En effet, le déroulement d'une mission d'audit fiscal emprunte largement à la démarche suivie dans l'audit financier. Ainsi, la première étape de cette mission est constituée d'une phase de prise de connaissance générale de l'entreprise comparable à celle que l'on rencontre dans les missions d'audit financier.

La prise de connaissance du secteur d'activité et de son environnement réglementaire permet à l'auditeur de déterminer le régime fiscal applicable à l'entreprise et les avantages fiscaux et financiers auxquels elle est éligible.

1 – 1 Prise de connaissance générale de l'entité auditée

Selon la norme ISA 315, l'objectif de l'auditeur est d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne afin d'identifier et d'évaluer des risques d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs au niveau des états financiers ou des assertions, et de disposer ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives. Acquérir la connaissance de l'entité et son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit. En particulier, cette connaissance donne les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour planifier l'audit et exercer son jugement professionnel notamment pour évaluer le risque. Cette étape préliminaire permet à l'auditeur de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir de cette façon de précieuses indications sur l'orientation future de ses travaux. Selon le paragraphe 6 de la norme ISA 315, l'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission. Cette prise de connaissance acquise par l'auditeur consiste en la prise de connaissance du secteur d'activité et de son environnement juridique et fiscal.

1 – 1 - 1 Compréhension du secteur d'activité

Le secteur d'activité dans lequel la société opère peut générer des risques spécifiques désignés par **Jean-Luc Rossignol** « risques inhérents » résultant de la nature des activités ou de l'organisation et la structure de certains secteurs dominés par

l'informel. Selon le paragraphe 23 de la norme ISA 315 précise que le secteur dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques d'anomalies significatives résultant de la nature des activités ou du degré de réglementation.

Par exemple, les contrats à long terme pratiqués dans les bâtiments peuvent comporter des évaluations du chiffre d'affaires et des coûts qui augmentent le risque d'anomalies significatives⁴⁹. Ainsi, la prise de connaissance dans une mission d'audit fiscal du secteur d'activité de l'entité auditée et de son environnement permet de distinguer le régime fiscal applicable à l'entreprise, les obligations réglementaires auxquelles elle est soumise et les avantages auxquels elle est éligible.

La connaissance de l'entité et de son environnement est une étape primordiale et essentielle dans la conduite d'une mission d'audit. En effet, cette connaissance acquiert à l'auditeur les fondements sur lesquels il planifie et évalue le risque lié à sa mission.

La planification des travaux d'audit fiscal permet à l'expert-comptable d'assurer une affectation adéquate des collaborateurs aux missions et techniquement compétents eu égard aux travaux à accomplir. Cette étape préliminaire permet à l'auditeur de déterminer les particularités fiscales de l'entreprise et de son secteur d'activité et d'acquérir des informations importantes sur le cadre légal et réglementaire servant à la planification et à l'étendue de ses travaux. Par la collecte des documents à caractère juridique et fiscal, l'auditeur peut être renseigné sur l'éventuelle existence de risques légaux et/ou fiscaux. C'est lors de cette étape, que l'expert-comptable vérifie le niveau de qualification des personnes ayant pour charge les différentes obligations fiscales et détermine l'attribution de chacun d'entre eux en vue de l'évaluation de la fiabilité du service fiscal : L'auditeur peut considérer l'existence d'une entité fiscale bien qualifiée comme un soutien et une assurance pour la maîtrise du risque fiscal.

De même, il faut signaler que le suivi de la situation financière et comptable de l'entité auditée peut s'avérer important vu qu'une information incohérente avec les données

⁴⁹ Mohamed HAMZAOU, « Audit : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne », Edition PEARSO, 2008, p.49.

historiques ou les données sectorielles peut s'avérer une source importante de risque fiscal. C'est ainsi que les sociétés admises en vérification sont généralement celles ayant commises plus d'erreurs dans l'élaboration de leurs états financiers ou bien ayant pratiqué des retraitements significatifs lors du passage du résultat comptable vers le résultat fiscal. Les techniques de redressement extracomptables pouvant être mis en œuvre lors d'un contrôle fiscal sont les méthodes analytiques qui se basent essentiellement sur la reconstitution analytique des bases imposables à partir d'extrapolations basées notamment sur des ratios ou des taux de marge qui constitue un test révélateur dans la vérification fiscale.

L'auditeur devrait collecter le maximum d'informations permettant l'analyse de l'historique fiscal de l'entité à travers l'examen des notifications de redressement, des demandes d'éclaircissements reçus et des remarques formulées par les commissaires aux comptes. Ainsi, la revue de ces informations permet de mieux comprendre et évaluer la gestion fiscale de l'entité auditée et de détecter les zones de risques à examiner d'une manière particulière lors de l'exécution de la mission d'audit. L'auditeur doit s'assurer par la même que les avantages fiscaux, dont bénéficie la société, vérifient les conditions de fonds et de formes obligatoires, et que cette dernière n'est pas exclue du champ d'application des avantages octroyés par la législation fiscale.

1 – 1 – 2 Compréhension du cadre fiscal de l'entreprise

Conformément à l'ISA 250 « Prise en compte des lois et règlements dans un audit des états financiers », précise les conditions additionnelles liées au référentiel légal et réglementaire applicable à l'entité et son activité. L'auditeur doit garder dans l'esprit que certains textes législatifs et réglementaires peuvent avoir des incidences décisives sur les activités de l'entité, notamment :

- Une cessation d'activité, si l'entité ne respecte pas les obligations relatives à une licence d'exploitation ou toute autre exigence l'autorisant à exercer ses activités
- Une remise en cause de la continuité.

Lors de cette phase, l'auditeur essaye de développer la compréhension acquise de l'environnement fiscal de la société lors de la phase précédente de connaissance générale et de comprendre les opérations spécifiques et ponctuelles d'ordre fiscal. Il est important de s'interroger sur l'importance que donne les personnes formant la gouvernance de la société à la gestion fiscale et s'interroger sur les moyens humains et matériels mis à disposition du service responsable de la gestion et du traitement des questions fiscales et sur son organisation ainsi que les cas de recours de l'entreprise à un ou plusieurs conseillers fiscaux externes.

La compréhension acquise du régime fiscal est améliorée par l'énumération des obligations fiscales de fond et de forme auxquels la société est soumise selon les dispositions de la réglementation fiscale en vigueur et ce, à travers le recensement des impôts et taxes dont la société est éligible en précisant les modalités de leur déclaration et de leur liquidation. Ainsi, l'auditeur définit le régime fiscal de l'entité auditée et documente sa compréhension dans un dossier dit, dossier permanent avant de mettre en œuvre les procédures de validation.

Le cadre fiscal de l'entreprise doit permettre à cette dernière de payer le minimum d'impôts possible en toute légalité, c'est-à-dire tout en se conformant à la réglementation fiscale : appelée encore « habilité fiscale ». C'est à ce niveau que le rôle de l'auditeur nécessite une maîtrise développée de la réglementation et une capacité de choix entre les opportunités offertes en vue de faire bénéficier à l'entité des avantages financiers potentiels.

L'auditeur fiscal doit vérifier l'appartenance de la société à un groupe de société et examiner, le cas échéant, les conditions dans lesquelles les opérations commerciales et financières ont été réalisées. L'existence de prix préférentiels entre des sociétés inter liées peut être qualifié comme un acte anormal de gestion et présenter ainsi un risque fiscal pour la société.

La compréhension du cadre fiscal nécessite aussi des visites des sites de l'entreprise, des entretiens avec la direction ou d'autres personnes chargées du dossier fiscal, l'utilisation du questionnaire et la consultation des documents internes et externes

(courrier fiscale arrivé ou départ), en vue d'attirer l'attention sur les situations et les opérations spécifiques et particulières ayant incidence sur la situation financière et fiscale de la société. L'auditeur ne doit pas oublier d'effectuer un examen sommaire de la situation financière de la société.

La situation financière peut donner une idée sur le comportement de la gouvernance de la société lors de l'établissement des états financiers et lors de la liquidation de ses impôts. C'est ainsi que lors d'une nécessité de nouveaux fonds financiers, les dirigeants peuvent établir des états financiers erronées ; De même, en cas d'une situation assez rentable, les dirigeants peuvent faire baisser le résultat comptable pour faire diminuer les dividendes distribuables et ne pas payer assez d'impôts. Cette étape de compréhension est d'autant importante qu'elle nécessite une implication profonde de la part de l'auditeur en vue d'acquérir la connaissance nécessaire de la situation de la société auditée et de son environnement fiscal à travers le recensement des données à caractère financier et fiscal et la composition du dossier fiscal permanent. Elle représente une phase nécessaire au point que l'auditeur ne peut procéder à une vérification approfondie de la situation financière de la société qu'après avoir eu auparavant une bonne connaissance et compréhension de la situation de cette dernière et de son cadre fiscal. La phase de prise de connaissance générale débouche sur l'établissement de plusieurs dossiers qui cernent des recueillis sur l'entreprise dans les différents domaines.

L'élaboration de ces différents dossiers forme le dossier permanent qui pourrait servir à l'auditeur dans ses prochaines investigations⁵⁰.

Le dossier permanent comporte essentiellement les informations suivantes :

A – Informations juridiques

L'auditeur fiscal devrait obtenir la documentation juridique nécessaire (statuts, les procès-verbaux des assemblées générales ordinaires et extraordinaires).

⁵⁰ Sylvain BOCCON-GOBOD et Éric VILMINT, « La boîte à outil de l'auditeur financier », EDITION DUNOD, 2017, P.28.

La collecte de ce type d'informations pourrait renseigner l'auditeur sur la possibilité d'existence de risques spécifiques fiscaux.

Pour illustrer l'importance du recueil d'informations juridiques de la société auditée, nous nous limiterons aux exemples suivants :

Société constituée contrairement aux dispositions du CNRC: Une société à responsabilité limitée constituée contrairement aux dispositions du CNRC (capital social non divisé en parts sociales à valeur nominale égale, la non répartition du capital en parts sociales entre les associés proportionnellement à leur participation, mention au niveau des statuts d'une responsabilité des associés dépassant leurs apports) est nulle, et elle est considérée comme une société de fait.

- **la répartition du capital :** A travers la répartition du capital, si l'expert-comptable conclut que la société auditée appartient à un groupe de sociétés, le régime fiscal des opérations commerciales et financières réalisées entre les différentes sociétés de ce groupe doit être examiné.

De ce fait, l'expert-comptable devra consulter les documents suivants :

- Barème de prix ;
- Copies des contrats intragroupes ;
- Exemples de factures émises ou reçues dans le cadre de transactions similaires aux transactions intragroupes ;
- Documentation établie le cas échéant par l'entité pour justifier de sa politique en matière de prix intergroupe ;
- Accords préalables de prix obtenus et rapport de conformité.

En effet, même si l'intérêt économique d'un groupe de sociétés peut justifier certaines opérations et, en particulier, des échanges commerciaux à prix préférentiels entre sociétés du groupe, la législation fiscale ne reconnaît pas toujours la notion d'intérêt de groupe et les dites transactions peuvent être qualifiées d'actes anormaux de gestion. De même, l'auditeur fiscal doit s'assurer ensuite à travers les techniques de compliance que les transactions entre les sociétés du groupe ont été soumises à la TVA

et à la retenue à la source. La répartition du capital peut renseigner aussi l'auditeur que le gérant a la qualification fiscale d'un gérant majoritaire et que la rémunération qui lui est servie à ce titre est non déductible au niveau de la détermination du résultat fiscal.

-Les conventions règlementées inscrites dans les PV des AGO (exemple les SARL) :

Aux termes de l'article 628 du Code de commerce : « toute convention entre une société et l'un de ses administrateurs, soit directement, soit indirectement doit à peine de nullité être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration après rapport du commissaire aux comptes. Il est de même pour les conventions entre une société et une, si l'un des administrateurs de la société est propriétaire associé ou non, gérant, administrateur ou directeur de l'entreprise. L'administrateur qui se trouve dans l'un des cas ainsi prévus, est tenu d'en faire la déclaration au conseil d'administration. . ».⁵¹ Les sommes d'argent déposées par les associés en comptes courants créditeurs en sus de leur participation dans le capital de la société constituent une convention règlementée devant être approuvée par l'AGO.

L'origine des fonds mis à la disposition de la société par les associés peut être demandée et des régularisations peuvent être opérées en application des dispositions de l'article 46 du code des impôts directs et taxes assimilées lorsqu'il est constaté une confusion entre le patrimoine des associés et celui de la société. L'auditeur fiscal doit vérifier que les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital social ne sont déductibles que dans la limite du taux admis par les banques et à condition que le montant des sommes productives d'intérêts effectifs moyens communiqués par la banque d'Algérie. Toutefois, cette déduction est subordonnée à la double condition que le capital ait été entièrement libéré et que les somme mises à la disposition de la société, n'excède pas 50% du capital⁵².

⁵¹ Décret exécutif n°93-08 du 25/04/1993, JO n°27 du 27/07/1993.

⁵² Article 141 du code des impôts et taxes assimilées.

B - Les informations fiscales

Lors de cette phase, l'expert-comptable s'interroge sur l'existence d'un service fiscal, et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise. L'existence d'un service fiscal est un point fort pour le processus de gestion du risque fiscal. L'expert-comptable étudie le fonctionnement de ce service et analyse les missions confiées à des conseils externes. L'importance du conseil fiscal n'est plus à démontrer pour l'entreprise. Il permet non seulement à contester à bon droit les impositions jugées injustes mais aussi de ne pas commettre des erreurs fiscales qui leur sont préjudiciables.

A défaut de service dédié à la fiscalité ou d'un conseiller fiscal qualifié, l'expert-comptable doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux, évaluer leur niveau de qualification et analyser leurs rôles et attributions.

Il doit vérifier ensuite l'existence du dossier fiscal de l'entreprise et la personne responsable de sa tenue, et examine également son contenu et la façon de sa tenue en vue de résoudre tous les problèmes de nature fiscale

Après avoir rassemblé tous les documents et collecté toutes les informations qui permettent à l'auditeur d'avoir une connaissance suffisante de l'entreprise et de ses particularités, il constituera le dossier permanent qui doit être constamment mis à jour et bien classés qui comporte :

- la liste des produits commercialisés ou des activités exercées par l'entreprise et le régime fiscal propre à chaque produit ou activité ;
- la cellule ou la fonction responsable des questions fiscales (établissement des déclarations fiscales, relations avec l'administration fiscale, études fiscales, documentation et suivi de l'actualité fiscale, etc.),
- les déclarations fiscales déposées au cours des quatre dernières années ;
- les déclarations fiscales déposées au cours des années antérieures aux quatre dernières années lorsque ces déclarations comportent un crédit d'IBS, de

TVA et autres crédits ayant été déduits des impôts et taxes dus au titre de ces quatre dernières années ;

- les états financiers et les notes fiscales (tableau de détermination du résultat fiscal,
- un relevé détaillé des amortissements,
- un relevé des dons et subventions,
- un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses,
- un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks,
- un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation des actions et des parts sociales,
- un état des participations dépassant 10% du capital d'autres sociétés) des quatre dernières années ou des années antérieures concernées par les dits reports d'impôts ou taxes ;
- les redressements fiscaux notifiés à la société ;
- le descriptif du régime fiscal de l'entreprise vis-à-vis des divers impôts et taxes auxquels la société se trouve soumise (impôt sur les sociétés, TVA, etc....) ainsi que de politique fiscale ;
- les textes fiscaux ou parafiscaux spécifiques régissant l'activité de la société,

C - les informations comptables et financières

La compréhension du fonctionnement de l'entité auditée requiert la connaissance de certains chiffres clés:

- chiffre d'affaires,
- effectif,
- résultat net comptable,
- résultat fiscal,
- taux de l'IBS pour l'année et montant d'IBS dû pour chaque exercice audité.

Ces chiffres, présentés sous forme de tableau, permettent également de faire apparaître un taux effectif d'imposition correspondant au rapport entre l'IBS payé et le résultat net

comptable. Cette indication financière peut fournir des éléments utiles sur le point de savoir si l'entité pratique des retraitements importants lors du passage de son résultat comptable à son résultat fiscal. L'examen de la situation financière de l'entreprise est aussi nécessaire, car celle-ci peut influencer sur la détermination ou la recherche des erreurs ou irrégularités commises.

Les entreprises vérifiées sont généralement choisies en fonction de certaines anomalies relevées dans leurs états financiers. Même s'il convient de tempérer cette affirmation en relevant que l'administration peut utiliser d'autres critères pour procéder à des vérifications, la détection d'anomalies dans les états financiers peut être suffisante pour emporter la conviction des agents quant à l'existence d'irrégularités.

Ces anomalies peuvent être constatées soit à l'occasion de l'examen des seules informations fournies par l'entreprise, soit en rapprochant les informations émises par l'entreprise d'indications plus générales dont les services fiscaux sont en possession et relatives, par exemple, au secteur d'activité de l'entreprise telles que le ratio du taux de marge.

a- Incohérence fiscale :

Dans la détermination du risque, l'apparence fiscale joue un rôle important dans la mesure où la constatation d'anomalies ou d'invéraisemblances dans les déclarations déposées à l'administration peut conduire cette dernière à procéder à un contrôle fiscal.

Compte tenu de l'importance des obligations déclaratives mises à la charge des entreprises, l'auditeur fiscal doit ainsi opérer des recoupements entre les diverses déclarations, à l'intérieur d'un même exercice, mais aussi par référence aux exercices antérieurs.

b- Taux de marge :

Parmi les principales techniques extracomptables de redressement pouvant être mis en œuvre lors du contrôle d'une entreprise sont les méthodes analytiques qui se basent essentiellement sur la reconstitution analytique des bases imposables à partir

d'extrapolations basées notamment sur des ratios, des taux de marge ou de marque. Le coefficient de la marge brute constitue « un test révélateur dans la vérification fiscale⁵³. Ces données de référence appelées selon Martial Chadeaux⁵⁴ « zones repères » permettent à l'administration fiscale de rapprocher le taux de marge ou de marque de la société contrôlée avec celui du secteur d'activité et de déceler, en conséquence, d'éventuelles anomalies.

Bien que, Louis Ménard remarque dans le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière que dans l'usage, on confond parfois taux de marge et taux de marque, le calcul de ces deux ratios s'effectue comme suit :

- Taux de marge = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / coût d'achat des marchandises vendues (activité commerciale) ou coût d'achat des matières consommées (activité industrielle) ;

- Taux de marque = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / Chiffre d'affaires hors taxes.

D - Les informations opérationnelles

Les processus opérationnels génèrent notamment des risques en matière d'approvisionnement (risque de non opérer la retenue à la source sur les marchés d'approvisionnement), de stocks (risque de ne pas provisionner les matières ou produits périmés), de respect de la législation, de recrutement et du départ du personnel ou encore de transport de marchandises et de facturation aux clients. D'autres risques peuvent aussi provenir des opérations intergroupes.

La connaissance des différents processus opérationnels peut aider l'auditeur fiscal à identifier les différents impôts et taxes applicables à la société et de déceler, en conséquence, les risques fiscaux y afférents.

⁵³ M.Coizan, « précis de fiscalité des entreprises », Editions Litec, 10^{ème} édition 1986, p.587.

⁵⁴M.Chadeaux, Op cit, p.132.

E- Les informations sur les avantages fiscaux

L'auditeur devrait s'assurer que l'activité exercée par l'entreprise auditée n'est pas exclue des avantages fiscaux. A titre d'exemple, sont exclus des avantages du conseil national d'investissement (CNI), les activités suivantes :

- Les services financiers ;
- Le commerce ;
- Les opérations de location ;
- La vente de carburant, d'eau, d'énergie et des produits de miniers et de carrières.

1)- Rappel de la législation fiscale en vigueur au 14 juillet 2018

Les dispositions de l'article 18.2 de la loi 16-09 habilitaient le Conseil National de l'investissement à consentir pour une durée qui ne peut excéder cinq (05) ans, selon des modalités fixées par voie réglementaire, des exemptions ou réductions des droits impôts et taxes y compris la taxe sur la valeur ajoutée appliquée aux prix des biens produits entrant dans le cadre des activités industrielles naissantes. Les dispositions du même article prévoyaient l'octroi du régime des achats en franchise de la Taxe sur la Valeur Ajoutée pour les biens et matières entrant dans la production des biens bénéficiant de l'exemption de la TVA, accordée par le CNI.

2)- Modifications apportées par les dispositions de l'article 5 de la loi de finances complémentaire pour 2018.

Les dispositions de l'article 5 de la loi de finances complémentaire pour 2018, ont modifié les dispositions de l'article 18.2 de la loi 16-09 du 03 aout 2016 relative à la promotion de l'investissement, à l'effet de supprimer les avantages accordés par le CNI aux projets entrant dans le cadre des activités industrielles naissantes d'une part et d'autre part de supprimer les achats en franchise de TVA pour les biens et matières entrant dans la production des biens bénéficiant de l'exemption de la TVA, octroyé jusque-là par le CNI. En d'autres termes, le CNI n'est plus

habilité à octroyer des réductions ou des exonérations des droits, impôts et taxes. Aussi, les exonérations de la TVA dont pouvaient bénéficier certaines industries dans le cadre du régime de la convention avec le CNI ne seront plus accordées et par conséquent, les achats en franchise de TVA des matières et biens entrant dans la production des biens exonérés de la TVA ne seront plus accordés⁵⁵.

Toutefois, il est signalé que pour les projets ayant déjà bénéficié des avantages sus-évoqués dans le cadre du régime de la convention, avant la promulgation de loi de finances complémentaires pour 2018, continuent à bénéficier des dits avantages jusqu'à expiration de la durée des avantages fixée par le CNI. Par conséquent, les projets d'investissement dans le cadre du régime de la convention pour ceux situés dans les hauts plateaux, le sud et ceux présentant un intérêt particulier pour l'Economie Nationale bénéficieront désormais des avantages communs de réalisation et d'exploitation prévus aux articles 12 et 13 de la loi relative à la promotion de l'investissement en sus des avantages prévus au paragraphe 1 de l'article 17 et paragraphe 1 et 2 de l'article 18 de ladite loi.

Il s'agit des avantages suivants :

Au titre de la phase réalisation

- Exonération de droits de douane pour les biens importés et entrant directement dans la réalisation de l'investissement ;
- Franchise de la TVA pour les biens et services importés ou acquis localement entrant directement dans la réalisation de l'investissement ;
- Exemption du droit de mutation à titre onéreux et de la taxe de publicité foncière, pour toutes les acquisitions immobilières effectuées dans le cadre de l'investissement concerné;
- Exemption des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, ainsi que de la rémunération domaniale portant sur les concessions des biens immobiliers bâtis et non bâtis destinés à la réalisation de projets d'investissement.

⁵⁵ Loi de finance complémentaire 2018

- Ces avantages s'appliquent pour la durée minimale de la concession consentie ;
- Abattement de 90% sur le montant de la redevance locative annuelle fixée par les services des domaines pendant la période de réalisation de l'investissement. ;
- Exonération de la taxe foncière sur les propriétés immobilières entrant dans le cadre de l'investissement, pour une période de dix (10) ans, à compter de la date d'acquisition ;
- - Exonération des droits d'enregistrement frappant les actes constitutifs de sociétés et les augmentations de capital.

Outre les avantages cités ci-dessus, les projets implantés dans les zones dont il s'agit et ceux présentant un intérêt particulier pour l'Economie Nationale, bénéficient **au titre de la phase réalisation**, des exonérations ou des réductions de droits de douanes, impôts, taxes et toutes autres impositions à caractère fiscal, de subventions, aides ou soutiens financiers, ainsi que toutes facilités susceptibles d'être consenties, pour la durée convenue avec l'Agence Nationale de Développement de l'investissement. D'autres avantages à caractère financier et domanial sont également prévus à l'article 13 de la loi suscitée.

Au titre de la phase d'exploitation

Une prorogation des avantages prévus à l'article 12 de ladite loi, jusqu'à la durée de dix (10) ans, soit, de trois jusqu'à dix ans de :

- L'exonération de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) ;
- L'exonération de la taxe sur l'Activité professionnelle (TAP) à compter de la date d'entrée en phase d'exploitation fixée par procès-verbal de constat établi par les services fiscaux, à la diligence de l'investisseur.
- Abattement de 50 % sur le montant de la redevance locative annuelle fixée par les services des domaines.

1 – 2 Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal

L'auditeur doit accorder une attention particulière à l'analyse du passé fiscal de l'entreprise. Ceci conduit à un examen des différentes notifications de redressements, des demandes d'éclaircissements antérieurement reçues, des dossiers de contentieux, des rapports antérieurs d'audit fiscal (interne ou externe) et des observations de nature fiscale formulées par les commissaires aux comptes.

En effet, l'auditeur doit obtenir le maximum d'informations sur les contrôles fiscaux qui ont pu affecter antérieurement l'entité auditée⁵⁶. L'issue de ces contrôles fiscaux peut procurer d'utiles indications sur la fiabilité de la gestion fiscale de l'entité auditée, tout en fournissant un éclairage sur les zones de risque à examiner plus particulièrement dans le cadre de l'audit. L'auditeur vérifie que les enseignements tirés de ses contrôles fiscaux sont correctement été pris en compte pour la détermination du résultat fiscal des exercices ultérieurs⁵⁷.

La lecture des différents rapports d'audit réalisés antérieurement dans l'entreprise, contractuels ou légaux est, aussi, une source précieuse d'informations pour l'auditeur fiscal.

Les conclusions auxquelles sont parvenus les auditeurs financiers constituent un élément capital dans l'appréciation de la situation fiscale de l'entreprise. En apportant des éléments de réponse quant à l'exhaustivité, à la réalité et à l'exactitude des enregistrements comptables, la mission d'audit financier pourrait informer l'auditeur sur une minoration du chiffre d'affaires par exemple et la possibilité pour l'administration fiscale de recourir aux techniques extracomptables de reconstitution du bénéfice ou du chiffre d'affaires. La mission d'audit légal inclut une évaluation du contrôle interne, qui repose sur l'identification des principaux circuits d'information, l'auditeur fiscal examine le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne puisque l'impôt peut apparaître dans chacun des circuits ou systèmes en place.

⁵⁶ M.H-Pinard-Fabro, Op cit, p.27.

⁵⁷ Op, Cit, p.27.

L'exemple de la TVA illustre ce phénomène :

Les contrôles destinés à renseigner l'auditeur sur l'enregistrement convenable des ventes peuvent être adaptés de façon à intégrer l'analyse du traitement de la TVA auprès des clients. Il en est de même pour les achats et la TVA déductible. Le caractère répétitif de la mise en œuvre des dispositions relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires se prête assez bien à ce type de contrôle.

Sous-section 2 : Evaluation du système contrôle interne et du système d'information

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini mis en œuvre sous sa responsabilité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités⁵⁸.

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions, adaptés à chaque société qui contribue à la maîtrise de ses activités. Le contrôle interne « fiscal » est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation et à l'optimisation des opérations et la conformité aux lois et réglementation en vigueur. La maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté d'optimisation fiscale. En tenant compte de la connaissance qu'il a acquise de l'entité et de son secteur d'activité, et avant d'apprécier le contrôle interne du système d'information lié à la fiscalité de l'entité, l'auditeur prendre connaissance du système de contrôle « fiscal ».

2 - 1 Compréhension du système de contrôle interne et du système d'information :

L'objectif principal de la fonction fiscale de l'entreprise est l'optimisation fiscale en toute légalité ce qui nécessite la maîtrise de la régularité fiscale et la compréhension de l'incidence fiscale de toute opération de l'entreprise.

Ainsi, l'auditeur doit vérifier l'adaptation de l'organisation à un environnement réglementaire en évolution permanente. L'auditeur fiscal s'assurera donc en premier

⁵⁸ Benoit Pigé et autres, « Comptabilité et audit : Manuel, applications et corrigés », Edition Nathan 2016, P.480.

lieu du respect effectif des obligations fiscales, dans un second temps, il sera nécessaire d'évaluer l'optimisation de la situation fiscale. Un système de contrôle interne efficace doit assurer la conformité à la réglementation fiscale en vigueur, communiquer une information fiscale à l'administration fiscale et assurer la fiabilité et la justification des chiffres communiqués et leur conservation. Le système d'information fiscale apparaît comme un composant essentiel du dispositif du contrôle interne fiscal dans la mesure où il permet le contrôle du processus fiscal et permet une interprétation adéquate des données et des résultats des contrôles. Un système d'information est un ensemble d'outils et de processus humains, matériels et immatériels permettant de traiter et d'élaborer des comptes rendus ; Il permet d'assister les responsables au sein d'une organisation, dans des fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision. Il regroupe par conséquent des dispositifs techniques et organisationnels permettant de saisir, de conserver, de traiter et de transmettre des informations utiles dans les prises de décision. La mise en place de contrôles fiscaux internes peut révéler la nécessité d'alimenter la documentation du processus de contrôle interne fiscal sur la base de l'adéquation et de l'efficacité des décisions prises et ainsi optimiser l'utilisation des moyens mis en œuvre.

Cette mise en place permet de vérifier la capacité de l'organisation à restaurer ses données et à proposer à l'administration fiscale, en cas de demande, des éléments de documentation ayant force probante. La nécessité de communiquer une information financière efficiente associée à la généralisation des progiciels de gestion intégrés renforce l'intérêt d'une véritable gouvernance fiscale pour une meilleure efficacité et oblige les sociétés à retravailler leur système d'information fiscale afin de disposer d'une information constante et fiable sur la situation fiscale de l'entreprise.

2 – 2 Evaluation du système de contrôle interne et du système d'information

Lors de cette phase, l'auditeur vérifie l'efficacité du système de contrôle interne et du système d'information de l'entité auditée à travers l'audit des procédures appliquées, l'examen des documents et les entretiens avec les responsables de la gestion fiscale en vue de soulever les défaillances à caractère fiscal contenues dans ces procédures et proposer les corrections et les améliorations nécessaires.

« Le souci fiscal ne doit pas se limiter à garantir une bonne application de la loi fiscale en minimisant les erreurs matérielles, il doit également garantir une traçabilité parfaite des opérations concernant l'entreprise et susceptibles d'avoir un impact fiscal »⁵⁹. Ainsi, l'auditeur doit vérifier que les procédures de contrôle appliquées par l'entreprise permettent l'élaboration des déclarations fiscales correctes et complètes dans les délais légaux. De même, l'auditeur doit s'assurer que les procédures ainsi implantées mettent en place une organisation efficace permettant l'obtention d'une assurance suffisante que les obligations fiscales de forme ont été respectées. A ce niveau, l'entreprise doit maîtriser les techniques fiscales en appliquant les principes fiscaux applicables lors de la détermination du résultat fiscal et lors de la liquidation des impôts et taxes. Elle doit aussi bien présenter sa déclaration fiscale et la justifier par les documents nécessaires : une déclaration incomplète ou inexacte remet en cause la capacité de la société à bien maîtriser ses obligations fiscales. De même, l'entreprise est appelée à présenter ses déclarations dans les délais légaux sous peine de supporter des intérêts ou des pénalités de retard, ce qui s'avérerait comme un manquement au respect des obligations fiscales. Pour s'assurer du respect des délais légaux, l'auditeur doit consulter les quittances, les bordereaux et les récépissés imprimés des télédéclarations et même vérifier l'existence ou non de pénalités de retard comptabilisées et payées par la société.

Il doit aussi s'assurer que les dites déclarations ont été revues par un supérieur hiérarchique avant leurs validations. La comptabilité en tant que principale base de l'assiette fiscale constitue un outil de contrôle et de suivi fiscal permettant la découverte des erreurs et des défaillances fiscales puisque les procédures instaurées offrent une sécurité lorsque les déclarations sont établies à partir des données comptables, car le chemin de révision étant facilement identifiable et la vérification des données mieux maîtrisable ; C'est à travers la mise en place d'un système de saisie et de justification comptable efficace qu'on peut réduire les erreurs fiscales d'origine comptable. Pour réduire le risque fiscal d'origine comptable, un rapprochement systématique de la comptabilité avec les chiffres déclarés doit s'avérer comme une obligation. Ce rapprochement concerne notamment :

⁵⁹ F. Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert Comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2005-2006, p.38)

- Le chiffre d'affaires déclare au niveau des déclarations mensuelles avec le chiffre d'affaire comptabilisé ;
- Les retenues à la source déclarées au niveau des déclarations mensuelles avec les retenues à la source portées au niveau de la déclaration de l'employeur.
- Les retenues à la source sur salaires déclarés avec les salaires bruts portés dans la comptabilité.

De même, l'adaptation du système comptable financier aux besoins fiscaux peut constituer un outil efficace à certains contrôles fiscaux, c'est à travers la création de sous comptes de charges et de produits ayant incidence directe sur le résultat fiscal qu'on peut faciliter et accélérer la détermination du résultat imposable.

Cet inter-liaison qui se manifeste avec les données comptables nécessite la constitution de dossiers fiscaux annuels englobant les principales déclarations fiscales déposées et les pièces et documents justifiants les données déclarées et ayant un impact fiscal ce qui facilite la recherche des éléments concernant une question fiscale lors d'un éventuel contrôle fiscal.

L'auditeur fiscal doit signaler l'absence de procédures de documentation et d'archivage et les mettre au niveau de son plan d'amélioration vue l'importance de tels dossiers en cas de précisions nécessaires demandées par les vérificateurs fiscaux au fil du temps. En effet, la capacité de réponse efficace et rapide lors d'un contrôle fiscal dépend de la manière de restitution des documents et des informations et archives. Il est ainsi important que l'archivage soit effectué de manière scientifique et efficace. La matière fiscale est en perpétuel mouvement. Les personnes chargées de la fiscalité doivent mettre à jour leurs connaissances continuellement et bénéficier de dispositifs de veille fiscale permettant de suivre, rapidement et en temps opportun, l'évolution de la législation, de la réglementation, de la doctrine et des pratiques administratives et d'en informer l'ensemble des personnes impliquées dans la gestion fiscale de l'entreprise ». Ainsi, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise procède à la collecte des principaux textes légaux ainsi que la doctrine administrative incluant les notes communes et les prises de position de l'administration fiscale. Ce suivi est un facteur

déterminant dans la prévention et l'optimisation fiscale et une bonne veille fiscale paraît indispensable à la mise en place d'un système efficace de gestion des risques fiscaux.

A partir des différentes constatations ainsi remarquées, l'auditeur doit déterminer le niveau de maturité fiscale de l'entité auditée. Ce niveau de maturité détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en place.

En deuxième temps, l'auditeur doit mettre en place les améliorations nécessaires en vue de la bonne gestion du risque fiscal initialement déterminé.

Section 2 - Composantes de l'audit fiscal

Le rôle de l'audit fiscal est de souligner les principales causes de défaillance de l'entreprise en matière de régularité fiscale et d'adopter, en conséquence, les mesures destinées à corriger les failles constatées.

De même, le rôle de l'auditeur dans la mission d'audit fiscal est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement négligé ou de signaler les erreurs liées à des choix pouvant être exercés en connaissance de cause.

Sous-section 1 - L'audit de la conformité et de la régularité fiscale

On entend par **audit** de la conformité, la vérification du respect par la société de toutes les obligations fiscales de forme. Le contrôle de la régularité fiscale permet d'apprécier la conformité des décisions et des opérations examinées à la réglementation fiscale.

1 – 1 L'audit du respect des obligations de forme

Lors de cette phase, l'auditeur doit vérifier que l'entreprise effectue la totalité des déclarations auxquelles elle est soumise à travers les modèles autorisés de manière adéquate et que ces déclarations ne présentent pas d'incohérence avec les données comptables. De même, l'auditeur doit s'assurer de la justification des données déclarés et du respect des délais légaux afférents aux différentes déclarations. Les tests de

contrôle à prévoir par l'auditeur sont fonctions de l'évaluation de contrôle interne et du système d'information faite auparavant.

A. Les contrôles basés sur un questionnaire

L'auditeur fiscal dispose d'une panoplie de techniques lui permettant d'appréhender la connaissance recherchée. Nous en citons la plus essentielle qui est l'utilisation du questionnaire. Le recours au questionnaire d'audit fiscal est une technique largement employé qui permet de renseigner l'auditeur sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer aux règles de fond mais aussi de forme et de délai auxquelles elle est soumise. Ces deux derniers feront l'objet de contrôles indépendants et seront bien présentés dans les sections suivantes.

Le questionnaire est un outil qui favorise le contrôle du respect des conditions de forme et de délai à travers un modèle standard, préétabli et applicable de manière générale dans la plupart des sociétés. Cependant, une mention « non applicable » est prévue pour les questions qui ne s'appliquent pas. Il est conçu de manière permettant la conclusion et la synthèse des conclusions obtenues. En principe, le questionnaire est conçu de façon à ce que toute réponse négative alerte l'auditeur sur l'existence d'un risque fiscal.

Structurellement, il peut être présenté en fonction des rubriques des états financiers ou bien structuré en fonction des différentes catégories d'impôts.

Si au cours de cette phase de prise de connaissance, il s'avère des opérations spéciales ou exceptionnelles, l'auditeur peut adopter le questionnaire en ajoutant des questions non prévues initialement et portant sur ces opérations.

B. Le contrôle des règles de forme

En raison du défaut de respect de certaines règles de formes prévues par la législation fiscale, le contribuable peut se trouver en situation de redressement sans l'existence de fraude fiscale ou une insuffisance réelle au niveau des revenus déclarés. Ainsi, l'entreprise doit accorder une attention particulière au respect de ces obligations de forme dont notamment :

- **La tenue des livres comptables obligatoires :**

Selon l'article 148 du code des impôts directs et taxes assimilées, « les personnes morales énoncées par l'article 136 sont obligatoirement soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel, quel que soit le montant du chiffre d'affaires réalisés. Le bénéfice réalisé est déterminé sur la base d'une comptabilité tenue conformément aux lois et règlement en vigueur». La tenue d'une comptabilité régulière implique aux termes de l'article 11 de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 relative au système comptable financier, la tenue des livres légaux cotés et paraphés par le président du tribunal composés d'un livre d'inventaire, journal général et d'un livre de paie. En effet, lors d'un contrôle fiscal et en cas de défaut de tenue des livres comptables obligatoires, l'entreprise encourt le risque de rejet de comptabilité et de recours de l'administration fiscale aux éléments extracomptables⁶⁰.

- **Le dépôt de certains logiciels au bureau de contrôle :**

Conformément à l'article 20-1 alinéa 3 « lors que la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle peut porter sur l'ensemble des informations données et traitements qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux. Les contribuables vérifiés, lors qu'ils tiennent des comptabilités au moyen de systèmes informatisés, sont dans l'obligation de remettre aux vérificateurs de comptabilité le fichier des écritures comptables suite à réquisition écrite de ces derniers ».

Donc, les entreprises dont la comptabilité est informatisée doivent conformément à la réglementation fiscale déposer au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent, une copie du programme comptable et fournir toutes les informations sur le matériel utilisé. Néanmoins, le défaut de dépôt d'un exemplaire du programme informatique ne peut constituer à lui seul un motif de rejet de la comptabilité.

⁶⁰ Article 43 du code des procédures fiscales.

- **La déclaration mensuelle (TVA, IRG/TS, AP/IBS, TAP, DT et autres) :**

L'auditeur s'assure qu'elle est déposée le 20 de chaque mois. Une déclaration unique tenant lieu de bordereau avis de versement. Les assujettis à la TVA liquident leur position tous les mois en déclarant sur un imprimé unique mensuel fourni par l'administration (G.50) la taxe collectée et les assiettes d'une part et la taxe imputée assortie du montant des achats le tout ventilé par taux d'imposition ainsi que le crédit éventuel reporté du mois précédent, d'autre part. La déclaration de TVA peut se solder par un montant à payer qui est dû au comptant. Elle peut aussi se solder par un crédit de TVA qui est reportable et, à certaines conditions, restituables⁶¹.

Remarque n° 01 relative à la TVA

Dans le cadre de l'amélioration de la gestion de la TVA, à travers l'élargissement de la collecte de l'information fiscale, l'article 42 de la Loi des Finances pour 2021, modifiant et complétant l'article 29 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires, a réinstitué l'obligation faite à l'endroit des redevables de cette taxe, à l'effet de produire, à l'appui de leur déclaration série G n°50, un état fournisseurs. Les services fiscaux sont informés des modalités de la mise en œuvre de cette obligation, en précisant, notamment, son étendu, sa périodicité et le format de cet état ainsi que les modalités de son exploitation et de son contrôle.

I)- Portée de l'obligation

L'état détaillé des fournisseurs doit indiquer, pour chaque fournisseur, les informations ci-après.

- Nom et prénom (s) ou raison sociale;
- Adresse;
- Numéro d'Identifiant Fiscal (NIF);
- Numéro d'inscription au Registre de Commerce
- Date et référence de la facture, ou autres documents en tenant lieu;
- Montant des achats effectués, des prestations et des travaux;

⁶¹ Article 50 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

- Montant de la taxe sur la valeur ajoutée déduite.

Ainsi, le montant de la taxe sur la valeur ajoutée visé au point (7), est celui correspondant au montant des factures et de tout autre document en tenant lieu, effectivement déduite durant la période considérée, au titre des acquisitions réalisées localement ou à l'importation, et ce, quelle que soient leurs natures (biens ou services).

En outre, il importe de préciser que les acquisitions effectuées auprès des fournisseurs exerçant des activités ou des professions non astreintes à inscription au registre de commerce, doivent être également portés sur cet état, sans que le point (4) ne soit renseigné. S'agissant des redevables partiels, le montant de la facture doit être repris globalement nonobstant l'application du prorata en la matière.

II)- Authentification des NIF et des RC des fournisseurs :

Les contribuables sont tenus, préalablement à l'établissement de cet état, de s'assurer de l'existence des fournisseurs y figurant, dans les bases de données de l'administration fiscale et du centre national du registre de commerce. Dès lors, l'authentification des Numéros d'Identification Fiscale (NIF) et des numéros du Registre du Commerce (RC) des fournisseurs, s'opère, une seule fois par fournisseur, via les sites web dédiés à cet effet, en l'occurrence :

✓ niflign.mfdgi.gov.dz, pour le NIF;

✓ sidjilcom.cnrc.dz, pour le registre de commerce.

En cas d'incertitude sur l'authenticité du NIF et/ou du RC d'un fournisseur donné, les services fiscaux peuvent procéder, eux-mêmes, à la vérification de l'authenticité des données des fournisseurs concernés en consultant les sites web suscités. Toutefois, il y a lieu d'indiquer que les fournisseurs non encore identifiés dans la base de données de la DGI, ne doivent pas être systématiquement considérés comme des contribuables en infraction au regard de leurs obligations fiscales. Dans ce cas de figure, les services fiscaux peuvent demander au contribuable ayant déposé l'état des fournisseurs, de lui fournir une copie de tout document attestant de l'identification par les services fiscaux de l'existence du fournisseur en question.

III)- Périodicité de production de l'état fournisseurs :

Aux termes des dispositions de l'article 29 du CTCA, l'état fournisseurs doit être déposé à l'appui de la déclaration série G50, soit mensuellement pour les contribuables souscrivant cette déclaration suivant cette périodicité ou trimestriellement pour les autres contribuables.

Toutefois, et tenant compte des difficultés pratiques susceptibles d'être rencontrées, d'une part, par certains contribuables, notamment les grands comptes, pour l'établissement de cet état en raison du nombre extrêmement important de leurs transactions commerciales et d'autre part, par les services fiscaux au titre de leur consolidation et exploitation, la production de cet état peut se faire trimestriellement pour l'ensemble des contribuables, étant donné qu'il s'agit d'une prescription légale ayant pour finalité de permettre aux services fiscaux la collecte d'informations à caractère fiscal nécessaires à l'appréciation de la situation fiscale de ces fournisseurs. S'agissant des sociétés ayant opté pour le régime fiscal des groupes prévu par les dispositions de l'article 138 bis du CIDTA, consolidant leur TVA, en application des dispositions de l'article 31 bis du CTCA, cet état doit être repris par filiale et consolidé au niveau de la société mère. Cette dernière est tenue de déposer cet état ainsi consolidé au niveau du service gestionnaire dont elle relève. Par ailleurs, en cas de difficultés à produire cet état, dans les délais précités, et plus particulièrement pour les contribuables relevant de la DGE, compte tenu de la volumétrie des données concernées, et des contraintes liées au reporting, les services fiscaux peuvent leur accorder des délais supplémentaires raisonnables au profit des demandeurs.

IV)- Format de l'état fournisseurs

Cet état doit être établi sur support papier et sur support dématérialisé, suivant le canevas joint en annexe, lesquels doivent être présentés à l'appui d'un bordereau qui servira d'accusé de réception. S'agissant du support dématérialisé, il doit être établi sous format Excel. Cependant, il importe de préciser que pour les contribuables relevant de la DGE, et des CDI dotés du SI- JIBAYATIC, cet état ne doit être déposé que sous format dématérialisé, et ce, en raison de la dématérialisation des obligations

de déclaration et de paiement incombant à cette catégorie de contribuables. En outre, il convient d'indiquer que dès la mise en service de la fonctionnalité permettant aux contribuables de procéder au téléchargement de cet état, laquelle assure la traçabilité de cette opération dans le système SI-JIBAYATIC, les contribuables concernés, ne seront plus tenus de déposer la version dématérialisée de cet état.

Remarque n°02 relative à l'IRG/TS

En ce qui concerne les revenus mensuels, la retenue à la source de l'IRG/TS, au sens de l'article 66, est calculée par mensualisation des revenus, sur la base d'un barème.

Ces revenus bénéficient d'un abattement proportionnel sur l'impôt global égal à 40%. Toutefois, l'abattement ne peut être inférieur à 12 000.00 DA/an ou supérieur à 18 000.00 DA/an (soit entre 1000.00 et 1 500.00 DA/mois). Bénéficient d'une exonération totale de l'IRG qui n'excède pas 30 000.00 DA. Les revenus supérieurs 30 000.00 DA et inférieurs à 35 000.00 DA bénéficient d'un deuxième abattement supplémentaire.

L'IRG du est déterminé, pour cette catégorie de revenu, selon la formule suivante :

$$\text{IRG} = \text{IRG (selon premier abattement)} * 8/3 - (20\ 000/3).$$

En outre, les revenus supérieurs à 30 000.00 DZ et inférieurs 42 500.00 DA des travailleurs handicapés moteurs, mentaux, non-voyants, ou sourd muets ainsi que les travailleurs retraités bénéficient d'un abattement supplémentaire sur le montant de l'IRG, non cumulable avec le deuxième abattement suscité.

L'IRG du est déterminé, pour cette catégorie de revenu, selon la formule suivante :

$\text{IRG} = \text{IRG (selon le premier abattement)} * (5/3) - (12\ 500/3)$. Toutefois, le même mode de prélèvement s'applique aux pensions et rentes viagères payées à des personnes dont le domicile est situé hors d'Algérie.

Remarque n°03 AP/IBS

Systeme des paiements spontanés :

L'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) doit être calculé par le contribuable lui-même et versé spontanément à la caisse du receveur des impôts, ou à la caisse du receveur du centre des impôts pour les contribuables qui relèvent de ces centres des impôts sans émission préalable d'un rôle. Ce système des paiements spontanés comporte :

- d'une part, le versement de trois (03) acomptes,
- d'autre part, le solde de liquidation de l'impôt.

Délai de versement des acomptes :

Les acomptes provisionnels sont en principe, versés dans les délais suivants:

- Premier acompte : Du 20 février au 20 mars;
- Deuxième acompte : Du 20 mai au 20 juin;
- Troisième acompte : Du 20 octobre au 20 novembre;
- Solde de liquidation : Le jour de la remise de la déclaration annuelle.

Le montant de chaque acompte :

Chaque acompte est égal à 30% de l'impôt afférent au bénéfice de référence.

La base de référence :

La base de calcul des acomptes est constituée par :

- le bénéfice du dernier exercice clos à la date de son échéance,
- le bénéfice de la dernière période d'imposition lorsqu' aucun exercice n'a été clos au cours d'une année.
- les bénéfices rapportés à une période de 12 mois, en cas d'exercice d'une durée inférieure ou supérieure à un (1) an.

Toutefois, l'acompte dont l'échéance est comprise entre : - la date de clôture d'un exercice ou la fin d'une période d'imposition, et l'expiration du délai de déclaration, est calculé, s'il y a lieu, sur les bénéfices afférents à l'exercice ou à la période d'imposition précédente et dont le délai de déclaration est expiré. Le montant de cet acompte est régularisé sur la base des résultats du dernier exercice ou de la période d'imposition lors du versement du prochain acompte. En ce qui concerne les entreprises nouvellement créées, chaque acompte est égal à 30% de l'impôt calculé sur le produit évalué à 5% du capital social appelé.

Le lieu de versement des acomptes :

Les acomptes doivent être versés à la caisse du receveur des impôts du lieu d'imposition dont relève la société. En cas de changement du lieu d'imposition après l'échéance du premier acompte, les acomptes suivants doivent être versés à la caisse du receveur des impôts habilité à percevoir le premier acompte. Chaque versement doit être effectué à l'aide de l'imprimé de déclaration (série G n°50) daté et signé de la partie versante et indiquant :

- la raison sociale de l'entreprise ;
- son adresse actuelle ;
- le lieu de son siège social ou de son établissement ;
- l'exercice comptable ;
- l'échéance de règlement ;
- la nature des versements ; -
- la base de calcul ;
- le montant total des sommes dues au titre de l'acompte considéré.

6)- Comment s'effectuent la liquidation de l'impôt et le versement du solde ? A la clôture de chaque exercice, la société doit établir la déclaration de ses résultats.

Elle doit procéder spontanément à la liquidation de l'impôt sur les bénéfices des sociétés correspondant. Le montant de l'impôt est calculé sur le bénéfice de l'exercice considéré.

Le montant de l'impôt ainsi liquidé est alors comparé au montant des acomptes déjà versés au titre de l'exercice. Cette comparaison fait apparaître :

- Soit un complément d'impôt à acquitter ;
- Soit un excédent de versement qui peut être imputé sur les prochains versements en matière d'acomptes

La liquidation et le versement du solde de l'impôt sont opérés par les contribuables sans avertissement préalable, sous déduction des acomptes déjà réglés, au plus tard le jour de la remise de la déclaration annuelle. Le paiement du solde se fait au moyen de la déclaration annuelle dont le verso tient lieu de bordereau/avis de versement.

- **La déclaration annuelle des revenus (IRG/BP ou IBS) :**

Selon les dispositions du code des impôts et taxes assimilées, la déclaration annuelle des revenus doit être annexée d'ensemble d'états et de justificatifs.

Ces annexes sont de nature à rendre complexe la formalisation de la déclaration de l'impôt et à exposer l'entreprise à un risque fiscal, dans la mesure où la déductibilité de certaines charges et la non-imposition de certains revenus sont subordonnées à la présentation d'états détaillés, tels que le détail des dons, l'état des provisions pour dépréciations...

- **La déclaration de l'employeur :**

L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entité établit et dépose une déclaration, appelée « déclaration employeur-Etat 301bis » et ce au plus tard le 30 avril de chaque année avec la déclaration annuelle. Il doit aussi procéder à un rapprochement des charges du personnel comptabilisées avec l'état 301 bis qui doit avoir pour chaque employé bénéficiaire toutes les mentions et renseignements appropriés.

- **La déclaration des clients - Etat 104**

Cette déclaration est obligatoire, elle conjointe la liasse fiscale pour détailler toutes les ventes en gros qui bénéficient de réfaction, et on déclare la liste des clients avec les

montants annuels des ventes de chaque client. Toute personne physique ou morale qui bénéficie de la réduction de la TAP est tenue de déposer une déclaration annuelle appelée, « déclaration - Etat 104 », au plus tard le 30 avril de chaque année au centre des impôts.

L'auditeur s'assure que le total de chiffre d'affaires sur G.50 correspond bien avec celui du bilan et avec celui sur l'état client-104.

- **Pièces justificatives probantes (preuves formelles) :**

En matière de facturation, la doctrine administrative a considérablement alourdi le poids du formalisme. Conformément à la législation Algérienne⁶² fixant les conditions et les modalités d'établissement des factures : « Pour être probantes, les pièces justificatives doivent comporter toutes les mentions obligatoires prévues par les dispositions du code de taxe sur le chiffre d'affaires (Identification fiscale, numéro, date, désignation du bien, prix hors taxe, taux et montants de la TVA...). Dans la pratique, en cas de défaut de l'une des mentions sus indiquées et visées par les dispositions du CTCA, peut refuser la récupération de la TVA en amont et peut même remettre en cause la déduction de la charge si la facture ne revête pas le caractère probant.

C. Le contrôle du respect des délais fiscaux

L'audit des délais fiscaux nécessite une occupation particulière et importante dans les travaux de l'auditeur puisque les pénalités dues pour défaut ou retard dans la production des déclarations et dans le paiement des impôts peuvent avoir une incidence lourde sur la situation financière de la société. Le travail de l'auditeur est de vérifier en premier lieu l'existence d'un échéancier fiscal, document comportant l'ensemble des dates de dépôt des déclarations et des dates de paiement des différents impôts et taxes. Cet échéancier fiscal doit être utilisé de manière permanente et effective par le service responsable de la gestion fiscale et doit être actualisé en continue suivant l'évolution de la réglementation fiscale en vigueur.

⁶² Décret exécutif n°05-468 du 10/10/2005, fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture, du bon de transfert, du bon de livraison.

En second lieu, l'auditeur devra procéder à un rapprochement des différentes déclarations mensuelles et la déclaration de l'employeur en vue de vérifier leur homogénéité et leur concordance.

D. Le contrôle des obligations sanctionnées pénalement

Le rejet d'une comptabilité jugée non probante par les services de contrôle compétents représente le cas le plus inquiétant pour une société ; De plus, le code des droits et procédures fiscaux a prévu un ensemble de sanctions pénales qui pèsent sur les contribuables et varient selon les infractions commises et peuvent être regroupées comme suit ;

- Les infractions fiscales pénales en matière de déclarations et de paiement de l'impôt.
- Les infractions fiscales pénales relatives aux factures et au titre des mouvements.
- Les infractions fiscales pénales relatives aux obligations comptables.
- Les infractions fiscales pénales relatives aux autres actes de fraudes fiscales.

Jusqu'à-là, les travaux menés par l'auditeur peuvent s'avérer importantes alors que cette appréciation semble être insuffisante vu que les contrôles à opérer sont variables et varient selon l'objectif de la mission, l'importance de l'entreprise et de l'apport et l'expérience de l'auditeur.

1 – 2 Vérifications comptables à caractère fiscal.

Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entité auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales⁶³.

⁶³ M.H.Pinard-Fabro, Op cit, p.13.

Sous-section 2 - L'audit de l'efficacité fiscale

En matière de contrôle de la régularité, l'audit fiscal permet d'apprécier la conformité à la réglementation fiscale des transactions et opérations auditées et donc une revue des erreurs et des irrégularités existantes. Pour le contrôle d'efficacité fiscale, l'approche est plus complexe du fait que l'auditeur fiscal devra révéler les oublis commis par l'entreprise particulièrement pour les régimes de faveur dont elle aurait pu bénéficier⁶⁴. Ainsi, cette appréciation paraît assez relative vu la dépendance à des conditions propres aux circonstances examinées et au contexte rattaché à l'entreprise auditée.

L'auditeur effectuera en premier lieu le contrôle du cadre de l'efficacité fiscale puis dans la deuxième phase le contrôle des choix fiscaux :

2 – 1 Contrôle du cadre de l'efficacité fiscale

L'objectif de cette phase est d'auditer le dispositif fiscal mis en place par l'entreprise en vue de lui permettre d'atteindre un niveau satisfaisant de l'efficacité fiscale. La démarche adoptée par l'auditeur nécessite l'adoption de deux approches complémentaires : la première concerne l'examen des moyens appliqués en vue de la collecte de l'information fiscale, la deuxième nécessite la vérification du mode de traitement de l'information ainsi obtenue.

En effet et au cours de cette étape, l'auditeur procède à la vérification du système d'information fiscale adopté par la société. À travers cet examen, l'auditeur concentre ses travaux sur la collecte d'informations sur les ressources humaines, fiscales et juridiques et la façon avec laquelle le système d'information permet à la société d'accéder à l'efficacité fiscale.

Il s'interroge sur le niveau de compétences des personnes chargées de la gestion fiscale et sur la documentation fiscale adoptée. Ensuite, l'auditeur examine l'exploitation et le traitement des informations fiscales par la gouvernance de la société, il vérifie l'utilisation adéquate de telles informations fiscales au moment des

⁶⁴ (MOHAMED BEN HADJ SAAD : L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2008-2009 p 122)

prises des décisions et des choix fiscaux. En même temps, il vérifie le bon fonctionnement du service fiscal et son inter-liaison avec les autres directions. Bien appuyé sur les résultats des travaux effectués lors de l'évaluation du contrôle interne et du système d'information, l'auditeur exploite les informations sur le service fiscal mis en place y compris les ressources humaines disponibles et chargées des problèmes fiscaux au sein de la société mais aussi à l'extérieur de celle-ci.

Bien évidemment, l'auditeur ne procède pas à déceler les défaillances ou les irrégularités relatives à un tel système d'information mais plutôt il doit évaluer le niveau de compétences des responsables des questions fiscales dans les différentes disciplines d'ordre fiscale ainsi que sur leur propre interprétation de la gestion fiscale. A travers les entretiens et l'analyse des documents obtenus, l'auditeur obtient des indications sur l'existence ou non de tâches claires et définies, de directives de travail et d'objectifs à atteindre afin d'évaluer la répartition du temps de travail entre les travaux d'études, de conseil ou de formation, par opposition aux autres tâches notamment déclaratives. L'auditeur demande aussi si l'entreprise fait recours aux services de conseils extérieurs, les motifs de ce recours notamment en cas de contrôle fiscal et les critères de sélection. Il essaye d'obtenir les rapports des consultations effectuées. L'auditeur peut recommander, le cas échéant la mise en place d'un tableau de bord fiscal lequel, en tant qu'outil de gestion, permet une meilleure exploitation des données au sein de l'entreprise ainsi qu'une communication simple et rapide de l'information fiscale qu'il centralise. Le tableau de bord fiscal sert comme support aux décisions à prendre, en alimentant les supports d'informations destinés aux décideurs des choix fiscaux et ne se limite pas à constater des situations existantes. Aussi et en vue de renforcer le jugement de la qualité de la performance fiscale de l'entité auditée, l'auditeur peut se servir du taux effectif d'imposition (TEI) puisqu'il traduit une évaluation de l'impact fiscal des décisions de l'entreprise. Le taux effectif d'imposition est un indicateur financier qui mesure la capacité de l'entreprise à optimiser sa masse fiscale; il est déterminé par le rapport entre la somme des impôts exigibles et différés constatés de l'entité auditée et le résultat comptable avant impôt de cette dernière⁶⁵.

⁶⁵ M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "Le Taux Effectif d'Imposition", RFC, mars 2006)

Après avoir étudié le système d'information fiscal de l'entreprise, l'auditeur fiscal doit s'interroger sur la façon dont l'entreprise cherche et obtient l'efficacité fiscale.

2 – 2 Le contrôle des choix fiscaux

L'efficacité résulte d'un usage intelligent de la fiscalité, raison pour laquelle la société aura intérêt de soumettre à un spécialiste fiscal ses choix et ses orientations fiscales, afin de savoir si elle fait preuve d'efficacité ou non. La vérification de l'efficacité porte sur deux volets : les choix tactiques et les choix stratégiques.

A. Les choix tactiques :

Les choix tactiques sont des choix qui sont de nature à procurer un avantage financier à l'entreprise, généralement à brève échéance, mais dont la portée reste limitée. Il s'agit pour l'essentiel de choix qui procèdent de la technique fiscale.

Leur importance ne doit cependant pas être négligée car leur exercice systématique et réfléchi peut à terme procurer un avantage distinctif à l'entreprise concernée⁶⁶. Le contrôle des choix tactiques est un contrôle simple nécessitant le recours aux outils traditionnels de l'audit tel que les questionnaires, les entretiens, la vérification directe des comptes et des documents de l'entreprise. Basé sur les travaux de prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur se dispose de toutes les informations nécessaires pour établir une liste exhaustive des régimes d'incitation ou de faveur dont l'entreprise peut en bénéficier. Rapprochés à la réalité, l'auditeur doit détecter les dispositions omises ou ignorées ; C'est ainsi que l'apport de l'audit fiscal est de sensibiliser l'entreprise sur l'importance des divergences existantes entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte.

Il adopte la même approche en ce qui concerne les options exercées (Exemple : l'option pour l'assujettissement partiel des produits exonérés) et détermine les options négligées et évalue par la suite le manque à gagner de la société. Il est évident que le contrôle des choix tactiques ne concerne pas uniquement l'examen de la pertinence des

⁶⁶ J.L.Rossignol, Tran Thi Kim Anh, « La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent », 2008.

choix ou des options exercées et la détection des choix négligés, mais s'étale jusqu' à l'évaluation du risque associé à ce choix.

Les choix et les options fiscaux sont conditionnés par le respect de certaines conditions et des délais fiscaux tel que les limites relatives au chiffre d'affaires, à l'effectif, à la nature de l'activité, le dépôt d'une déclaration d'investissement, ... L'auditeur est tenu de vérifier que l'entreprise a respecté ces conditions et ces délais, à défaut, il doit mesurer le risque y découlant⁶⁷. Lorsque l'entreprise ne remplit pas les conditions exigées par la réglementation en vigueur, elle risque la déchéance de l'option exercée et peut s'exposer à la perte des droits auparavant obtenus et éventuellement au paiement des amendes et des pénalités.

C'est le cas par exemple d'une société qui a opté pour le régime d'amortissement dégressif ou l'auditeur doit s'assurer que les trois (03) conditions sont vérifiées à savoir :

- Le matériel existe.
- Le matériel fonctionne.
- Un des coefficients 1.5 ou 2 ou 2.50 est utilisé pour le fonctionnement de l'équipement.

Ainsi, si l'entreprise cesse de travailler avec plus qu'une équipe, elle n'a plus droit d'opter à l'amortissement accéléré⁶⁸. L'audit fiscal ne se limite pas au contrôle du fondement des choix exercés, il exerce un rôle de validation des options et des choix exercés : il doit s'assurer que l'efficacité fiscale ne se présente pas comme l'origine d'un risque fiscal éventuel. L'auditeur fiscal est tenu d'apprécier que les choix exercés ne sont pas en contradiction avec les règles et les méthodes comptables, et que la recherche de l'optimum fiscal se fait en concordance avec la sincérité et la fiabilité de l'information financière »⁶⁹. A la fin de cette étape relative à l'audit des choix tactiques, l'auditeur doit émettre son opinion sur la manière avec laquelle l'entreprise

⁶⁷ Rédha Khelassi, Op Cit, P.285.

⁶⁸ Rédah Khelassi, Op cit, P.285.

⁶⁹ (MOHAMED BEN HADJ SAAD : L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-comptable », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2008-2009 p 122)

gère les options et les choix fiscaux dont elle dispose et propose les recommandations qu'il juge nécessaires et permettant l'amélioration de son niveau d'efficacité fiscale. Il doit aussi évoquer les raisons qui ont provoqué de telles omissions et/ou irrégularités et proposer les mesures correctives destinées à empêcher leur réapparition dans le futur. Son rapport doit aussi contenir un avis sur les options et les critères de choix adoptés par l'entreprise ainsi que les améliorations évidentes qui doivent être apportées aux procédures appliquées.

B. Les choix stratégiques :

La gestion fiscale en tant que branche essentielle de la gestion globale de l'entité consiste à optimiser les flux financiers en optant, lors de la prise de décision pour les solutions les plus avantageuses. Donc, une bonne gestion fiscale impose de faire entrer dans les décisions stratégiques la fiscalité des décisions envisagées et trouver l'option la plus favorable. Les choix stratégiques sont définis de ponctuels et de portée rarement limité au seul domaine fiscal. Ils se caractérisent par le haut niveau de prise de décision dont ils émanent et la qualité de celui qui les décide.

L'audit des choix stratégiques doit différencier entre les choix fiscaux passés ou l'auditeur ne se limite pas à constater les insuffisances passées mais aussi à présenter les améliorations permettant de relever le niveau d'efficacité fiscale de l'entreprise, et les choix fiscaux envisagés ou le contrôle serait assigné aux choix futurs pour vérifier que les solutions fiscales retenues par la société sont les mieux adaptées à son contexte et à sa situation et qu'il n'y a pas d'autres options fiscales plus adéquates.

La démarche suivie dans le cadre du contrôle des choix tactiques se présente à travers une prise de connaissance générale de l'entité auditée, puis par un examen du cadre de l'efficacité fiscale et enfin se clôture d'un contrôle des choix fiscaux. Dans le cadre des choix stratégiques, l'auditeur procède à un examen complet des choix opérés sans pour autant négliger la phase de prise de connaissance générale et prendre en compte l'objectif global de l'entreprise et sa politique générale étant donné que les modalités

techniques de contrôles des choix stratégiques sont fonction de ces objectifs. Parmi les choix stratégiques, on retrouvera notamment⁷⁰ :

- le choix du régime de l'option de l'IRG à l'IBS ;
- la possibilité laissée aux entreprises à une réévaluation libre de leurs bilans ;
- choix d'un régime d'imposition ;
- choix d'un régime de groupe ;
- fiscalité applicable à des restructurations,

En ce qui concerne l'examen des choix proprement dit, l'auditeur ne peut que s'assurer de la validité de la démarche suivie par l'entreprise pour opérer les choix en question. L'auditeur procède ainsi au contrôle de l'appréciation des avantages et des contraintes rattachés au choix exercé ou envisagé.

a) Le contrôle des avantages liés aux choix stratégiques :

Les choix stratégiques feront ainsi l'objet d'un contrôle approfondi puisqu'il ne s'agit pas de mesurer la conformité aux dispositions fiscales : En effet, l'auditeur est appelé à vérifier la cohérence des choix effectués avec la situation de l'entreprise de façon à ce que l'option choisie lui permet de bénéficier de la situation la plus avantageuse pour la société (endettement ou bien autofinancement, forme juridique de société, acquisition d'actions cotées ou des bons de trésor ...). La démarche à suivre par l'auditeur est de recenser les avantages fiscaux obtenus par l'entreprise en s'assurant du fondement juridique de chaque avantage et en vérifiant que les conditions requises sont bien satisfaites par l'entreprise.

L'objectif principal pour l'auditeur lors de cette phase, est d'apprécier la réalité des avantages obtenus et le degré de leur cohérence avec la situation de l'entreprise. Ensuite, l'auditeur ne se contente pas de lister les différentes possibilités mais il vérifie que l'entreprise remplit les conditions exigées. L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entité auditée a procédé à une analyse efficace des conséquences notamment financières du choix en question et objet du contrôle. En d'autres termes, l'auditeur doit

⁷⁰ Rédha Khelassi, Op cit, P.280.

vérifier que l'entreprise a profité des avantages fiscaux tout en tenant compte des coûts induits par le choix effectué. Cependant, le contrôle des choix stratégiques ne se limite pas à la seule étude des avantages mais s'étend vers l'analyse des contraintes inhérentes à ces choix.

b) Le contrôle des contraintes inhérentes aux choix stratégiques :

Il est bien évident que tout choix envisagé présente simultanément des avantages et des contraintes. L'auditeur procède lors de cette phase à la détermination des contraintes liées au choix et à la mesure de leurs incidences. En effet, l'auditeur fiscal est tenu à ce niveau d'examiner les effets et les coûts subits par le choix effectué en comparant son avantage fiscal avec ses conséquences. Chaque choix fiscal est entouré de plusieurs éléments et conditions à prendre en compte ce qui le rend complexe et entouré d'une marge d'incertitude résultant de données divers ou même indépendantes de la situation de l'entreprise. Le risque fiscal découlant du choix à auditer peut être dû soit à l'incertitude de certaines données relatives au choix lors de la prise de décision par la société, soit à l'éventualité d'une remise en cause ultérieure du choix même par l'administration fiscale. Ces données peuvent être relatives au choix même ce qui fait accroître le risque d'inefficacité. C'est ainsi que l'auditeur doit s'assurer que l'entreprise a déjà détecté cette incertitude et qu'elle en tient compte lors de l'exercice de son choix. Par contre, si l'auditeur fiscal détecte des montages effectués par la société en vue de se faire bénéficier de l'avantage et en tirer un gain fiscal, il doit mesurer l'incidence de cette décision, faute de quoi le gain escompté pourrait se transformer en un redressement fiscal. Ainsi, le rôle de l'auditeur se synthétise dans la détection, à travers un examen approfondi, les montages juridiques auxquels l'entreprise a procédé afin d'évaluer le risque de la remise en cause ultérieure du choix par l'administration fiscale. Alors qu'en cas de contrôle préventif l'auditeur propose à l'entreprise d'envisager des alternatives fiscales plus avantageuses, lors d'un diagnostic fiscal des choix passés il évalue le risque déjà effectué et ses conséquences. L'apport de l'audit fiscal sera donc plus profitable pour la société dans le cadre d'un contrôle préventif que d'un diagnostic portant sur les choix fiscaux passés.

Section 3 Achèvement de la mission et rapport de l'audit fiscal

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

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

Sous- section 1 - Audit de compliance

Par audit de compliance, on entend:

- L'examen du respect par la société de toutes ses obligations fiscales de forme ;
- Du fait que la comptabilité constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales, la démarche la plus rationnelle semble celle qui consiste à procéder à des vérifications comptables à vocation fiscale

Ce guide de vérifications comptables à vocation fiscale permet de présenter de manière synthétique les principaux thèmes sur lesquels l'auditeur doit se focaliser en matière d'impôt sur les sociétés. Si des fois, la TVA n'est pas abordée dans ce présent polycopié dans la mesure où l'analyse des risques en la matière suppose un examen très détaillé des flux et des factures qui ne peut être effectué que dans le cadre d'une mission spécifique d'audit de TVA.

1- 1 L'audit du respect des obligations de forme

Dans de nombreux cas, les redressements sont opérés en raison du non-respect des règles de forme sans qu'il y ait insuffisance en matière d'assiette²¹³. Les sanctions aux manquements à l'observation des règles de forme, qui paraissent aux yeux de ceux qui

les supportent comme étant toujours inévitables, peuvent être pourtant financièrement lourdes. L'auditeur doit nécessairement procéder à l'examen des risques liés à la forme et aux délais compte tenu de l'importance que revêtent ces questions dans le domaine fiscal.

A- Le contrôle des règles relatives à la forme

A l'évidence, dans un système fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme occupent une place importante. De fait, l'auditeur fiscal peut devoir, en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôles²¹⁵.

Aussi l'auditeur va-t-il par exemple s'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les différentes déclarations requises et qu'elle utilise pour cela les imprimés et relevés adéquats. Sur les déclarations elles-mêmes, l'auditeur doit naturellement vérifier qu'elles sont convenablement remplies et ne présentent pas d'incohérences arithmétiques.⁷¹ De même, il est nécessaire de rechercher les concordances avec des informations comptables et de façon plus générale, d'étudier si l'entreprise est en mesure de justifier a posteriori les sommes ou indications portées sur les déclarations déposées. Pour cela, l'auditeur peut rechercher si l'entreprise utilise des tableaux de passage ou tableaux de concordance entre les différents livres ou documents comptables et les déclarations fiscales et, dans l'affirmative, contrôler la pertinence de ces documents. L'auditeur peut de plus s'interroger sur l'existence et le cas échéant la fréquence des déclarations rectificatives adressées à l'administration. En effet, même si celles-ci sont supposées amoindrir le risque fiscal en corrigeant des erreurs précédemment commises, elles peuvent l'alimenter en donnant aux services fiscaux un sentiment d'approximation et d'incertitude dans le traitement des questions d'ordre fiscal à l'intérieur de l'entreprise⁷².

L'auditeur doit enfin constater que les différents documents sont adressés aux services fiscaux compétents et ce, naturellement, dans les délais prescrits. Suite à l'évaluation du contrôle interne et du système d'information fiscale qui déterminent si les

⁷¹ M.Chadefaux, Op cit, p.203.

⁷² Op cit, p.204.

mécanismes de contrôle (étudiés au chapitre premier) sont effectivement efficaces et appliqués d'une manière correcte, l'auditeur prévoit des tests de contrôles restreints compte tenu du fait que le risque lié au contrôle est faible.

B - le contrôle des règles relatives aux délais

Les contrôles qui portent sur les délais occupent une place importante dans les travaux de l'auditeur dans la mesure où les pénalités dues pour défaut ou retard dans la production des déclarations et dans le paiement des impôts peuvent être financièrement lourdes. L'outil le plus approprié pour l'entreprise est l'établissement d'un échéancier fiscal, document sur lequel l'entreprise consigne l'ensemble de ses obligations en matière fiscale, qu'il s'agisse des dates de dépôt des déclarations ou des dates de paiement des différents impôts et taxes.

Le travail de l'auditeur est ici de vérifier en premier lieu l'existence de cet échéancier fiscal, puis sa qualité et enfin son utilisation effective par l'entreprise.

L'auditeur peut ainsi s'assurer que cet échéancier est à la fois complet, actualisé et qu'il fait l'objet d'une diffusion auprès de l'ensemble des personnes concernées. Corrélativement, l'auditeur peut s'assurer de l'absence de pénalités de retard dans la comptabilité pour dépôt tardif des déclarations, et dans l'hypothèse contraire, s'en faire expliquer l'origine: mauvaise coordination entre services, négligences, difficultés à émettre les déclarations dans le temps.

Enfin, et toujours en fonction des objectifs de la mission, l'auditeur peut devoir, après s'être assuré du contenu des déclarations fiscales, procéder à un rapprochement des différentes déclarations mensuelles et la déclaration dite de l'employeur afin de vérifier leur homogénéité. Au plan de la mise en œuvre, les contrôles qui doivent être effectués par l'auditeur se scindent en deux catégories, en fonction de l'outil de contrôle à utiliser. Le respect d'un nombre important de dispositions fiscales peut être vérifié en effet à l'aide de l'outil traditionnel de l'audit qu'est le questionnaire. Celui-ci ne s'adaptant pas cependant au contrôle de toutes les règles fiscales, l'auditeur a

l'obligation de recourir à divers contrôles complémentaires pour mener à bien sa mission.

C - Les contrôles basés sur le recours au questionnaire d'audit fiscal

Le contrôle de la régularité fiscale repose en grande partie sur les résultats de l'exploitation du questionnaire d'audit fiscal. Etape essentielle dans la démarche de l'auditeur, le questionnaire doit renseigner sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer aux dispositions de fond mais aussi de forme et de délai auxquelles elle est soumise. Pour atteindre un tel objectif, il importe cependant que la conception du questionnaire soit la plus rationnelle possible afin de permettre à l'auditeur de passer en revue les différents facteurs de risque en tenant compte des contraintes de la mission, qu'il s'agisse des modalités d'accès à l'information ou de la limitation dans le temps de l'intervention de l'auditeur⁷³.

A- Les objectifs du contrôle par questionnaire

Le questionnaire d'audit fiscal est une technique qui favorise un contrôle systématique des diverses règles fiscales. Dans la plupart des cas, les questionnaires d'audit fiscal sont axés sur le respect des conditions de forme et de délai.

Le questionnaire d'audit doit également être l'occasion d'opérer la synthèse fiscale sur certaines questions.

B - La structure du questionnaire d'audit fiscal

Afin de permettre aux différents auditeurs de remplir un questionnaire d'audit fiscal dans les meilleurs délais, celui-ci se présente généralement sous la forme d'un questionnaire dit «fermé», c'est-à-dire n'appelant que deux réponses possibles, oui ou non. En principe, le questionnaire est conçu de façon à ce que toute réponse négative alerte l'auditeur sur l'existence d'un risque fiscal⁷⁴. Deux précisions doivent être apportées à ce stade. D'une part, il n'existe naturellement pas un questionnaire d'audit

⁷³ Mohamed BENHADJ SAAD, « L'audit fiscal dans les PME : Proposition d'une démarche pour l'expert-comptable », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, 2008/2009, P.107.

⁷⁴ M.Chadefaux, Op cit, p.201.

fiscal pour chaque entreprise auditée. Les questionnaires sont préétablis au niveau du cabinet d'audit. Dès lors, toutes les questions ne trouvent pas nécessairement à s'appliquer dans chaque entreprise; pour cette raison, il est usuellement prévu une mention « non applicable » à côté des réponses « oui » ou « non » qui sont proposées. D'autre part, sur certains points, les questionnaires laissent la possibilité à l'auditeur de pratiquer des renvois en annexe afin de noter des observations particulières sur un problème donné ou de mentionner la nécessité de pratiquer des contrôles plus approfondis.

1 – 2 Vérifications comptables à vocation fiscale

Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entité auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales⁷⁵.

Bien que les travaux de contrôle annuel des comptes soient des travaux de nature essentiellement comptable, l'impôt n'étant qu'un élément de la détermination du résultat comptable de l'exercice, ou encore un passif dont le montant doit être validé, la complexité des règles fiscales conduit les entreprises envisageant une politique de transparence à faire appel à un expert-comptable en vue de réaliser un état des lieux des pratiques fiscales de l'entité et d'établir un diagnostic des risques fiscaux éventuellement encourus.

Les travaux de vérifications comptables à vocation fiscale portent sur les comptes de bilan et de gestion classe par classe.

⁷⁵ M.H.Pinard-Fabro, Op cit, p.13.

A) - Comptes des capitaux

Afin de pouvoir réaliser un examen le plus précis possible de la structure de financement de l'entité auditée, l'auditeur doit analyser un certain nombre de documents⁷⁶. Ainsi les principaux documents à analyser sont les suivants:

- Les états financiers et notamment le tableau de variation des capitaux propres;
- La balance générale des comptes de chaque exercice auditée;
- Les procès-verbaux des assemblées générales intervenues au cours de la période auditée;
- Le rapport général et le rapport spécial du commissaire aux comptes pour chaque exercice audité;
- Les procès-verbaux des délibérations du conseil d'administration ou autre organe de direction;
- Les contrats d'emprunt de la période auditée.

Sur le plan fiscal, les comptes des capitaux doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points essentiels suivants:

- S'assurer que le code du commerce et les statuts de la société ont été respectés,
- S'assurer que les actes de constitution d'une société, d'augmentation de transformation ...etc., sont bien enregistrés dans le délai normal.
- Pour les augmentations de capital par compensation, vérifier l'origine et la réalité de la créance et la régularité des opérations figurant au compte.
- Vérifier le paiement des droits d'apport ou d'augmentation de capital.
- S'assurer que le capital est intégralement souscrit.
- S'assurer que les montants figurants au bilan sont justifiés et suffisants pour couvrir les risques encourus par l'entreprise.
- S'assurer que les règles fiscales de prise en compte des quotes-parts de subvention d'équipement définies par l'article 144 du Code des impôts et taxes assimilées ont été respectées.

⁷⁶ Op cit, 2008, p.43.

B) - Immobilisations

B – 1 Actifs incorporels

Ils sont définis comme étant des actifs identifiables, non monétaires et immatériels, contrôlés et utilisés par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires.

La principale difficulté concernant l'identification des actifs incorporels tient au fait qu'ils ne sont pas tous immobilisés. Or, l'analyse des risques fiscaux nécessite la prise en compte de tous ces actifs, qu'ils soient ou non valorisés au bilan. Les principaux documents à analyser sont:

- Les déclarations mensuelles;
- Un relevé détaillé des amortissements joint à la déclaration annuelle des revenus;
- Le tableau de détermination du résultat fiscal;
- La balance générale;
- Le détail de certains comptes si nécessaire;
- Les états financiers ; et
- Les annexes aux états financiers.

Les immobilisations incorporelles sont mentionnées au bilan. Le bilan doit cadrer avec le tableau des immobilisations et amortissements joint à la déclaration annuelle des revenus.

Ces éléments ne sont pas suffisamment détaillés pour permettre l'identification exhaustive des immobilisations incorporelles détenues par l'entreprise. Des informations complémentaires sont donc nécessaires. On peut les trouver dans la balance générale des comptes, qui permet d'identifier les actifs au moins par grande catégorie (marques, brevets, logiciels...).

Pour plus de détails, il faut approfondir le contenu de chaque compte, ce qui suppose de formuler des demandes spécifiques à l'attention du service comptable de l'entreprise⁷⁷. L'auditeur doit vérifier que les immobilisations incorporelles amortissables font l'objet d'amortissements.

⁷⁷ M.H.Pinard-Fabro, Op. cit, page 85.

La balance générale des comptes permet de recouper les variations des comptes d'amortissements et de provisions du bilan avec les dotations de l'exercice (compte 68101 pour les amortissements, 68102 pour les pertes de valeur). Les annexes aux états financiers peuvent contenir des informations utiles sur les principes retenus en matière d'amortissements et de pertes. En exploitant ces documents et les réponses aux questions complémentaires qu'il peut poser, l'auditeur dispose d'une information relativement exhaustive sur les immobilisations incorporelles au bilan, celles qui sont amorties, celles qui font l'objet d'un amortissement dérogatoire et celles qui ont été provisionnées.

Pour arrêter une démarche d'audit, il est nécessaire d'avoir à l'esprit les principaux enjeux fiscaux de la détention d'actifs incorporels. S'agissant d'une matière complexe, une méthode d'audit plus poussée est proposée au cas par cas. Dans le cadre d'un audit des actifs incorporels, l'auditeur doit, dans la mesure du possible, adopter la démarche suivante:

- S'assurer que tous les frais engagés par la société et répondant aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles sont inscrits à l'actif de façon constante et conformément au SCF.
- S'assurer que l'amortissement des éléments susceptibles d'être amortis est calculé de façon constante.
- S'assurer qu'il n'existe pas de perte latente par rapport aux valeurs nettes comptables des immobilisations incorporelles.

Dans le cadre de cette première démarche, chaque flux affectant les éléments incorporels doit être identifié dans le cadre d'investigations détaillées.

B -2 Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles peuvent être identifiées à partir des documents suivants:

- Un relevé détaillé des amortissements joint à la déclaration annuelle des revenus;

- Le tableau de détermination du résultat fiscal;
- La balance générale des comptes de chaque exercice audité;
- Les états financiers;
- Les annexes.

Qu'elles soient créées ou acquises par l'entreprise, toutes les immobilisations corporelles doivent être inscrites à l'actif du bilan et sont donc aisément identifiables.

Pour un audit détaillé, il est nécessaire de recourir aux informations précises fournies par le bilan détaillé ou éventuellement la balance générale des comptes. Le tableau de détermination du résultat fiscal permet de vérifier que l'entité a bien réintégré les amortissements non déductibles afférents à des véhicules de tourisme d'une valeur plus de 1 000 000.00 Da.

Les provisions fiscalement non déductibles faisant l'objet de réintégrations extracomptables peuvent être identifiées. Les reprises de provisions non déductibles sur le plan fiscal sont déduites extra-comptablement. Enfin, les annexes aux états financiers fournissent une information détaillée sur les méthodes d'évaluation appliquées aux postes d'immobilisations, sur les méthodes d'amortissement et de dépréciation appliquées, ainsi que sur les mouvements opérés dans les comptes d'amortissements et de provisions. L'analyse des risques fiscaux liés aux immobilisations corporelles peut s'avérer très complexe, compte tenu des profondes divergences qui existent entre les règles comptables et fiscales. L'auditeur sera donc amené à adapter ses investigations en fonction du temps imparti et du caractère significatif des postes d'immobilisations corporelles identifiés au bilan de l'entité auditée, en conservant à l'esprit que les immobilisations corporelles sont pour la plupart amortissables, ce qui a pour conséquence de limiter, dans de nombreux cas, les risques fiscaux identifiés à des risques de « timing », dont les conséquences se mesurent essentiellement en coût de trésorerie et pénalités de retard. Sur le plan fiscal, les éléments d'immobilisations corporelles doivent retenir l'attention de l'auditeur sur trois points essentiels. En premier lieu, l'auditeur doit vérifier la correcte application par l'entité auditée de la définition des immobilisations corporelles et des critères qui

les différencient des charges, afin d'être en mesure de vérifier la nature des dépenses portées à l'actif.

Etant toutefois précisé que c'est également à l'occasion de l'examen du compte de résultat que l'auditeur sera amené à vérifier que des dépenses ayant le caractère d'immobilisations n'ont pas été indûment passées en charges. Il devra également examiner avec attention les amortissements et les pertes de valeur constituées (Identification ainsi que les obligations de forme relatives aux immobilisations corporelles.

Les risques fiscaux	Traitement du risque
Existence d'une immobilisation correspondante à une charge relative à l'exercice	Constater l'achat de l'immobilisation en charges, et imputer la totalité de son prix d'achat sur le résultat
Existence d'une immobilisation non justifiée	Ne pas déduire l'amortissement relatif à cette immobilisation
Constitution de perte de valeur des immo-incorporelles hors les conditions prévues par la loi (inexistence de risque, évaluation incorrecte de la perte de valeur	Réintégration de la perte de valeur dans le résultat imposable
Surestimation de la valeur des brevets propre à l'entreprise (la valeur du brevet doit être au plus égale à la valeur des éléments qui ont contribué à sa naissance	Réintégration de la partie qui dépasse la juste valeur de l'amortissement
Existence parmi les immobilisations corporelles des éléments de charge (intégration d'une charge de réparation ou d'entretien dans les immobilisations	Constater le montant considéré en charge (réintégrer la différence entre le montant de la charge et celui de son amortissement enregistré
Surévaluation de la valeur d'entrée de l'immo-surtout pour les biens importés (dont la valeur doit inclure les DD et les frais de transit), les immo- produites par l'entité pour elle-même (qui doivent être évaluées en cout de production), non application des taux d'amortissement normaux	Recalculer le montant de l'amortissement et réintégration de la partie supplémentaire

En cas de cession d'immo, il y'a risque de calcul erroné de la PV de cession à imposer (application des abattements prévus par la loi, ou exonération avec engagement d'investissement	Le calcul de la PV à imposer doit être fait après consultation du tableau d'amortissement et des taux d'abattement prévus par la loi
En de non intégration des PV de cession, il y'a risque de non-existence d'un engagement d'investissement des produits de cession	Réintégration du montant de la PV à imposer dans le résultat fiscal, après application des abattements
Non existence de justificatif des acquisitions des immobilisations	Réintégration de l'amortissement correspondant
Intégration des revenus des titres de participation en provenance des sociétés soumises à l'IBS dans le résultat imposable	Le produit des participations en provenance de sociétés soumises à l'IBS doit être distingué des autres produits et déduit du résultat imposable

Source :Rédha KHELASSI, Op Cit, P.445

C - Comptes de stocks et en cours

En matière comptable, un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité ou en cours de production ou destiné à être consommé dans le processus de production ou prestations de services dont la fourniture interviendra ultérieurement.

Contrairement aux immobilisations, les stocks ne constituent pas des moyens d'exploitation et n'ont pas vocation à rester durablement dans l'entreprise; ils constituent l'objet même de l'activité de cette dernière et sont donc destinés à être vendus ou consommés mais, en pratiques ils sont une donnée extrêmement importante, et représentent une part importante de l'actif. Leur recensement et leur évaluation posent des problèmes délicats.

Si l'entité détient exclusivement des stocks de marchandises, elle se livre en principe exclusivement à une activité de commercialisation, qui doit se traduire par un chiffre d'affaires.

Si l'entreprise détient des stocks de matières premières, produits intermédiaires ou produits finis, elle doit logiquement exercer une activité de production, dont l'existence doit être corroborée par l'existence au bilan d'équipements et installations industriels.

L'entité auditée peut avoir indûment inscrit certains actifs ayant la nature de stocks dans des comptes d'immobilisations. Il peut, par exemple, s'agir d'immeubles détenus par une société immobilière. Le principal enjeu comptable et fiscal lié aux stocks concerne les pertes de valeur constituées conformément au principe de prudence⁷⁸. Aussi, l'auditeur doit-il impérativement obtenir un détail précis des pertes de valeur constituées à raison des stocks. Il doit prendre connaissance des justifications précises de ces provisions et obtenir des explications sur la méthodologie retenue pour leur détermination pour vérifier le bienfondé de ces pertes de valeur.

L'auditeur fiscal doit vérifier que les stocks pouvant faire l'objet des provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.

La perte de valeur des stocks doit retenir l'attention de l'auditeur sur les points suivants:

- Recherche de la possibilité de constituer des provisions⁷⁹.
 - Pour fluctuation des cours
 - Pour hausse des prix
- Vérification des méthodes de calculs des provisions pour dépréciation (comparaison entre couts d'entrée et valeur vénale).
- Constitution de pertes de valeur non fondée
- Non déductibilité des provisions pour dépréciations des stocks non destinés à la vente.
- Non-respect des obligations de forme:

⁷⁸ Article 123-5 de l'arrêté du 28/07/2008.

⁷⁹ Article 718 du code de commerce.

Les risques fiscaux des stocks qui peuvent survenir sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Les risques fiscaux	Traitement du risque
Evaluation des stocks par des méthodes autres que prévu par la loi	Calculer l'incidence fiscale et procéder aux réintégrations et aux déductions qui s'imposent
Constitution de provision pour dépréciation des stocks sans motif valable (méventes, risque de marché...)	Réintégration de la provision
Non-respect du principe de séparation des exercices quant aux sorties	Calculer l'impact sur le chiffre d'affaires et réintégration de la fraction qui concerne l'exercice
Constitution de provisions sur les créances en dehors des règles applicables (intenter une action en justice contre le client défaillant)	Réintégration de la provision correspondante

Source : Rédha KHELASSI, Op Cit, P.449

Les documents qui permettent d'identifier et de valider les opérations concernant les stocks sont les suivants:

- Les déclarations fiscales mensuelles de chaque exercice audité;
- La balance générale des comptes de chaque exercice audité;
- L'inventaire physique des stocks,
- L'état des stocks à rotation lente,
- La liasse fiscale pour chaque exercice audité;
- Relevé des provisions pour dépréciation des stocks joint à la déclaration annuelle.
- Procès-verbaux de destruction d'un stock de marchandises.

L'auditeur est en mesure d'examiner la cohérence des catégories de stocks détenues par l'entité avec l'activité de cette dernière, telle qu'elle lui a été décrite par son donneur d'ordre (cas d'un audit annuel, par exemple) ou encore telle qu'elle est exposée dans les

documents de présentation émis par le cédant dans le cadre d'un processus d'acquisition.

Cette première analyse effectuée en complément de l'examen de la structure du chiffre d'affaires permet à l'auditeur de cibler les investigations à mener dans le cadre de l'audit du résultat d'exploitation.

D - Les comptes de tiers

La classe 4 « compte de tiers » enregistre les dettes et les créances nées des opérations normales de l'exploitation de l'entreprise.

Ils enregistrent également les écritures des charges et des produits concernant l'exercice ou les exercices ultérieurs⁸⁰. L'auditeur fiscal se fait remettre selon les cas⁸¹ :

- Les balances auxiliaires individuels et s'assure de leur concordance avec les comptes généraux,
- Les listes nominatives établies à partir des seuls documents comptables justifiant les soldes des comptes collectifs,
- Les états mensuels de la TVA récupérée.

Le contrôle des comptes consiste à :

- Vérifier que les ristournes hors factures figurent bien sur la liasse fiscale⁸²,
- Vérifier que le chiffre d'affaires déclaré en exonération de TVA est justifié par des attestations délivrées par l'assujetti bénéficiaire de l'exonération,
- S'assurer que la règle du butoir qui constitue une limitation du droit à déduction est respectée par l'entité en matière de :
 - Disparition des marchandises⁸³,
 - Biens ou services utilisés pour une opération non soumise à la TVA
 - Opérations considérées comme définitivement impayées.

⁸⁰ TADJAIT Ali, « Maitrise du système comptable financier », EDITION ACG 2009, P.409.

⁸¹ ATH, « Expert-Comptable : Etablissement des comptes annuels », Edition CLET juin 1987, P.64.

⁸² Article 176 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁸³ Article 37 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires.

- S'assurer que les acomptes ainsi que le solde de liquidation au titre de l'IBS sont payés dans leurs délais⁸⁴ ;
- S'assurer que les avances et acomptes au personnel n'ont pas été inscrits au compte 631 au lieu du compte 425 ;
- S'assurer que les impôts fiscalement déductibles non encore mis à la clôture de l'exercice sont compris dans les charges déductibles⁸⁵ ;
- Vérifier que toutes les factures reçues sont bien enregistrées dans le mois de leur date⁸⁶ ;
- Vérifier que les intérêts courus sur dettes ont bien été pris en compte dans le résultat de l'exercice.

E - les comptes de gestion

Les comptes de gestion se composent de produits et de charges qui sont regroupés au compte de résultat et qui constitue l'un des principaux instruments de mesure de la performance de l'entreprise. Ce tableau permet de déterminer les principaux soldes intermédiaires, notamment le résultat de l'exercice qui représente la différence entre les produits et les charges générés par l'activité de l'entreprise.

E – 1 Comptes de charges

Une charge en comptabilité crée une diminution du résultat de l'entreprise et crée un enjeu très important puisqu'elle a pour effet de minorer la base imposable et de générer ainsi une économie d'impôt à caractère définitif. L'analyse des charges représente le sujet incontournable de l'audit. Du fait que les écritures comptables relatives aux charges sont très nombreuses, l'auditeur doit en premier lieu donner une attention très particulière à l'identification des postes les plus significatifs, c'est-à-dire ceux dont l'objet ou la nature pourrait permettre l'octroi d'un avantage à une entreprise ou à une personne physique liée.

⁸⁴ Article 356 – 2 et 6 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁸⁵ Article 354 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁸⁶ Article 64 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Dans le cadre d'un groupe, les risques pourront concerner les relations avec les dirigeants, mais aussi et surtout les relations intragroupes. Les relations entre sociétés membres du groupe au sens fiscal doivent être régies exclusivement par le code de commerce.

L'intervention de l'auditeur fiscal consiste à procéder à l'audit des différents flux intervenant entre l'entité auditée et les autres entités de son groupe, que ces dernières sont établies en Algérie ou à l'étranger (les flux d'intérêts, les dividendes, transactions conclues dans l'ordre juridique interne, transactions conclues dans un contexte international « prix de transfert »,...).

Le contrôle des achats doit être effectué concomitamment avec le contrôle de vraisemblance des stocks et de la marge sur cout matière ou de la marge brute commerciale.

L'enjeu fiscal lié aux charges d'exploitation concerne principalement la non déductibilité des charges. Les charges non déductibles fiscalement sont :

- Rémunérations des associés gérants majoritaires (SARL).
- Cadeaux et frais de réception excédentaires.
- Commissions, courtage, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles en dehors de l'activité principale et horaires non déclarés.
- Charges relatives aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance ne faisant pas l'objet de l'exploitation.
- Charges relatives aux véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à neuf chevaux.
- Amendes, confiscations et pénalités,
- Amortissements non déductibles.
- L'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Avant d'entamer le contrôle des différentes catégories de charges, l'auditeur doit s'assurer que l'entreprise respecte les conditions de la déductibilité, à savoir⁸⁷ :

- La charge doit se rattacher à l'exploitation normale de l'entreprise ;
- Elle doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation ;
- Elle doit se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise;
- Elle ne doit pas être exclue du résultat fiscal par une disposition expresse de la loi ;
- Elle doit être comptabilisé au cours de l'exercice de rattachement ;
- Elle doit être justifiée par un document probant.

L'auditeur fiscal doit examiner le fonctionnement des charges afin de s'assurer de leur exactitude et de leur conformité à la loi et aux procédures de l'entreprise.

Pour atteindre l'objectif, l'auditeur doit mettre en œuvre le programme de contrôle suivant :

- S'assurer que les factures d'achat sont bien contrôlées, notamment au niveau de la TVA ⁸⁸;
- S'assurer qu'il y'a réintégration de l'excédent des frais de réception, de restauration, de spectacle et les cadeaux de toute nature dépassant un 1% du chiffre d'affaires ;
- Rapprocher les données de la liasse fiscale avec celles de la comptabilité,
- Vérifier l'exactitude des intérêts déclarés en examinant les tableaux d'amortissement des emprunts et les contrats relatifs à ces derniers⁸⁹.
- vérifier l'exactitude des intérêts déclarés suite à l'examen des tableaux d'amortissement des emprunts ;
- s'assurer que les amortissements sont calculés élément par élément⁹⁰,
- s'assurer que le principe de séparation des exercices est respecté ;

⁸⁷ Articles 141, 168 et 169 du code des impôts directs et taxes assimilées

⁸⁸ Article 64 du code de la taxe sur le chiffre d'affaires.

⁸⁹ Article 281 du code des impôts directs et taxes assimilées.

⁹⁰ Article 174 du code des impôts directs et taxes assimilées.

- s'assurer que chaque écriture comptable est appuyée par une pièce justificative.

E – 2 les comptes des produits

Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrée ou d'augmentations d'actifs ou diminutions de passifs. Les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeur et sur provisions⁹¹. Les travaux des contrôles qui doivent être mis en œuvre sur cette rubrique par l'auditeur sont :

- s'assurer que le système de facturation de l'entreprise satisfait les exigences de la réglementation en matière de TVA (date de l'opération, l'identification du client, son adresse, NIF, NRC, taux et montants de la TVA, désignation du bien ou services,...) ;
- vérifier que l'activité n'est pas soumise à une taxe parafiscale ;
- examiner les factures d'avoir et s'assurer de la contrepassation de la TVA/C.
- s'assurer que les écritures pour la livraison pour elle-même sont correctement enregistrées ;
- s'assurer que les produits qui apparaissent au compte de résultat de la comptabilité sont ceux qui apparaissent au compte de résultat de la liasse fiscale.
- Vérifier que le résultat figurant au compte de la liasse a été déterminé conformément à la législation fiscale en vigueur.
- Vérifier que les subventions d'équipement reçues sont enregistrées net de la TVA et font partie du résultat imposable, sachant qu'elles constituent un complément du CA.

L'audit du passage du résultat comptable au résultat fiscal

Nous ne pouvons pas parler de l'impôt sur le résultat sans passer par sa signification du point de vue fiscal puis comptable. Le résultat fiscal est calculé à partir d'une base

⁹¹ Article 25 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008, portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.

qui n'est pas le résultat comptable proprement dit, mais le résultat qui découle lui-même du résultat comptable. La différence résulte des rectifications dites "extracomptables", qui permettent le passage de l'un à l'autre, avec réintégration de certaines charges et déduction de certains produits. La déduction des charges ne peut s'opérer que si elle se fait dans le cadre du respect des conditions posées par la législation fiscale, et dont le non-respect entraîne la réintégration de ces charges dans le résultat imposable.

Ainsi, les charges qui ne sont pas admises en déduction devront être réintégrées au résultat comptable pour la détermination du résultat fiscal.

L'impôt sur le résultat du point de vue fiscal

La fiscalité de l'entreprise se concrétise essentiellement par le paiement de l'impôt sur le résultat dégagé de l'activité et elle constitue pour la société une charge à gérer tout en optimisant les différents choix fiscaux. C'est par le jeu de différents choix entre des techniques fiscales ou entre des techniques juridiques préalables, que les objectifs de neutralisation et de régularisation de la charge fiscale peuvent être atteints.

Aux Etats-Unis, les principes de comptabilité fiscale sont dans une large mesure indépendants des règles comptables financières. Les entreprises américaines ont donc deux séries d'états financiers (les états comptables et les états fiscaux) leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les renseignements financiers mis à la disposition du public

En Algérie, le bénéfice fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements. La prise en compte de ces ajustements ne conduit pas à établir un bilan fiscal distinct du bilan comptable mais à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions fiscales. L'impôt sur le résultat tel qu'il est calculé dans le respect de la réglementation fiscale, certes, il représente en partie la charge d'impôt exigible vis-à-vis de l'administration fiscale mais il ne permet pas l'appréciation de la totalité de charge d'impôt qui inclut l'impôt exigible et l'impôt différé.

De ce fait, et selon les normes internationales, une distinction entre la charge d'impôt exigible et la charge d'impôt différé doit être effectuée pour mieux représenter l'aspect économique des opérations imposables.

Impôt sur le résultat du pont de vue comptable

L'impôt sur le résultat représente une donnée importante dans la formation du résultat net comptable. Pour traduire l'effet comptable de ces impôts, s'en tenir à constater dans les comptes uniquement l'impôt exigible qui résulte du calcul du résultat fiscal annuel est susceptible d'aboutir à donner une image non fidèle du véritable niveau des capitaux propres. Notamment lorsque des résultats comptables s'y trouvent alors que leurs effets sur l'impôt exigible interviendront ultérieurement ou à l'inverse lorsque des résultats sont imposables alors que leur prise en compte dans la comptabilité n'interviendra qu'ultérieurement. C'est pourtant le cas lorsque seul l'impôt exigible est retenu dans les comptes, au gré des fluctuations de la réglementation fiscale.

Aussi, l'idée d'incorporer des écritures de « report d'impôt » (désignées par les termes « impôts différés ») s'est faite jour même de l'élaboration des comptes consolidés mais aussi du fait des différences entre le résultat comptable et le résultat fiscal. La méthode de l'impôt exigible consiste à enregistrer au compte de résultat, en tant que charge d'impôt sur les bénéfices, l'impôt figurant sur la déclaration fiscale établie au titre de l'exercice. Il est quelquefois affirmé que la méthode de l'impôt exigible est confrontée par le fait que l'impôt à payer est calculé sur une base globale imposable, qui est le net des opérations déductibles et d'opérations taxables auquel s'ajoutent des suppléments d'impôts et des crédits d'impôt, et qu'il est donc purement théorique d'essayer d'isoler l'effet fiscal de certaines opérations.

Le bénéfice imposable

Le bénéfice imposable est déterminé à partir du résultat comptable de l'entreprise. Mais, pour l'assiette de l'impôt, il convient d'apporter au résultat comptable des corrections extra-comptables pour tenir compte des règles fiscales spécifiques, le

résultat comptable est affecté de réintégrations (corrections positives) et de déductions (corrections négatives).

Ces corrections apparaissent dans le tableau de « détermination du résultat fiscal » qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats. Elles peuvent être positives ou négatives.

Résultat comptable = Produits comptabilisés – charges comptabilisées

Résultat fiscal = produits imposables – charges déductibles.

Le résultat fiscal constitue la base du calcul de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. En cas de déficit fiscal, la société n'est pas imposée, le déficit est imputable (sous certaines conditions) sur d'autres bénéfices fiscaux (futurs ou passés). Pour être admis en déduction, les frais et les charges doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise,
- correspondre à une charge effective et être appuyé de justifications suffisantes, - se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise,
- être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.

Charges déductibles

Les frais généraux de toute nature, ceux-là comprennent notamment :

- **les achats de matière et de marchandises** comptabilisé pour leur coût réel, augmenté des frais accessoires d'achats tels que frais de transports, assurances, droits de douane et éventuellement diminué des remises consenties par les fournisseurs,
- **Les charges du personnel :**
Rémunération de toute nature directe ou indirecte, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements forfaitaires de frais d'emploi. Le salaire du conjoint de l'exploitant d'une entreprise individuelle,

d'un associé ou de tout détenteur de parts sociales dans une société, servi au titre de sa participation effective et exclusive à l'exercice de la profession, n'est déductible du bénéfice imposable qu'à concurrence de la rémunération servie à un agent ayant la même qualification professionnelle ou occupant un même poste de travail et sous réserve du versement des cotisations prévues pour les allocations familiales et autres prélèvements sociaux en vigueur, (Art 141 du CIDTA)

- **Les charges sociales :**

Les cotisations aux divers régimes de prévoyance sociales (assurances, maladie, chômage, accident du travail, allocations familiales) sont déductibles du bénéfice imposable,

- **Les charges financières :**

Intérêt, agios, honoraires, frais d'assistance technique, frais de siège, redevances pour brevets, licences de marque de fabrique et autres frais financiers relatifs à des emprunts contractés hors d'Algérie.

Remarque :

1)- les frais d'assistance technique et les honoraires payables en monnaie autre que la monnaie nationale, leur déductibilité est subordonnée uniquement au paiement effectif durant l'année de déduction. A présent, les sommes destinées à rémunérer les services rendus, à titre de frais d'assistance technique, financière ou comptable, par une entreprise, installée à l'étranger, ne sont admises en déduction du bénéfice imposable que dans la limite de :

- 20 % des frais généraux de l'entreprise débitrice et 5% du Chiffre d'affaires.
- 7 % du chiffre d'affaires pour les bureaux d'études et d'ingénieurs-conseils.

2)- Limitation de la déduction des intérêts financiers servis aux associés :

- Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société en sus de leurs parts de capital, quelle que soit la forme de la

société, sont déductibles dans la limite des taux d'intérêt effectifs moyens communiqués par la banque d'Algérie:

- Toutefois, cette déduction est subordonnée à la double condition que :

- * Le capital ait été entièrement libéré.
- * Les sommes mises à disposition de la société, n'excèdent pas 50% du capital.

- Limitation de la déduction des intérêts financiers servis entre entreprises apparentées :

Les intérêts des prêts consentis entre entreprises apparentées sont admis en déduction dans la limite des taux d'intérêts effectifs moyens communiqués par la banque d'Algérie

Pour ces mêmes entreprises, les frais de siège sont déductibles dans les limites de 1% du chiffre d'affaires au cours de l'exercice correspondant à leur engagement.

- **loyers et charges locatives** (les loyers des locaux professionnels et matériels);
- Cette déduction est effectuée au titre de l'exercice au cours duquel les loyers sont échus ou courus sans considération de leur date de paiement
- la déductibilité des loyers s'applique également pour les contrats de crédit-bail (leasing),
- primes d'assurances :

Sont déductibles lorsqu'elles garantissent les actifs de l'entreprise ou des pertes d'exploitation,

- Frais de mission, frais de transports et déplacement,
- frais d'entretien et de réparation,
- frais divers de gestion, frais de bureau, PTT, publicité,
- les dépenses de parrainage, patronage et de sponsoring, engagées dans le cadre des activités sportives et de la promotion des initiatives des jeunes ainsi que les activités à vocation culturelle sont admises en déduction sous réserve

d'être dûment justifiées à hauteur de 10 % du chiffre d'affaires de l'exercice des personnes morales et/ou physiques et dans la limite d'un plafond de trente millions de dinars (30.000.000DA),(art 169/2 du CIDTA)

- les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductibles du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial,
- **les charges relatives à la recherche scientifique :**
- **Les dépenses de fonctionnement des opérations de recherches scientifiques ou techniques. :**

Les dépenses engagées dans le cadre de la recherche développement au sein de l'entreprise sont déductibles du bénéfice imposable jusqu'à concurrence de dix pour cent (10%) du montant de ce revenu ou bénéfice, dans la limite d'un plafond de cent million de dinars (100.000.000 DA), à condition que le montant admis en déduction soit réinvesti dans le cadre de cette recherche. (Voir l'article 171 du CIDTA et 3 LF 2016)

- **Les provisions :**

Les provisions sont des déductions opérées sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à des charges et des pertes de valeurs sur compte de stocks et de tiers nettement précisé et dont la réalisation, incertaine, apparaît probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture dudit exercice. La déduction d'une provision ne présente qu'un caractère provisoire et son sort définitif est lié à la réalisation de la perte ou de la charge qu'elle est destinée à couvrir. (Art 141/5 du CIDTA)

- **Les amortissements :**

Les amortissements représentent la constatation de la dépréciation des investissements permettant de reconstituer les fonds investis.

La déduction de ces amortissements obéit aux conditions suivantes :

- Ils doivent porter sur les éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation du fait de l'usage du temps, du changement technique et de toute autre cause ;
- Ils doivent correspondre en principe à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir (écritures comptables).

Les amortissements sont calculés chaque année de telle sorte que leur montant cumulé permette de reconstituer le prix de revient de l'immobilisation amortissable à l'expiration de la durée normale l'utilisation. (Art 141/3 du CIDTA).

Remarque :

La base de calcul des années d'amortissement déductible pour les véhicules de tourisme est limitée à une valeur d'acquisition unitaire de 1.000.000 DA. Ce plafond ne s'applique pas lorsque le véhicule constitue l'outil principal de l'activité de l'entreprise.

Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30.000 DA peuvent être constatés comme charges déductibles de l'exercice de leur attachement. (Art 141/3 du CIDTA) Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale.

- Impôts et taxes :

Les impôts, droits ou taxes supportés par l'entreprise, ouvre droit à la déduction, à l'exception de l'impôt sur les bénéfices de sociétés.

Ces impôts doivent être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été mis en recouvrement ou sont devenus exigibles (taxe foncière, TAP, taxe d'assainissement). (Art 141/4 du CIDTA).

Report déficitaire

Le déficit subit pendant un exercice est considéré comme charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant

pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au quatrième (04) exercice qui suit l'exercice déficitaire, au-delà, il est perdu.

Exemple :

Un déficit subi au cours de l'exercice 2011 pourra être reporté sur l'exercice 2012 et en tant que de besoin, sur les exercices 2012, 2013, 2014, 2015. (Art 147 du CIDTA)

En cas de coexistence de plusieurs déficits successifs, les déficits les plus anciens doivent être reportés, le report s'effectue déficit par déficit et non pas en considérant en bloc l'ensemble des déficits, afin de faire apparaître les déficits qui se trouveraient atteints par le délai de report.

Sont également admis en déduction :

- Les bonis provenant des opérations faites avec les associés et distribués à ces derniers au prorata de la commande de chacun d'eux en ce qui concerne les sociétés coopératives de consommation ;
- La part des bénéfices nets qui est distribuée aux travailleurs dans les conditions prévues par la réglementation en vigueur, en ce qui concerne les sociétés coopératives ouvrières de production ;
- Les sommes versées en remboursement des avances de l'Etat, en ce qui concerne les banques.

Charges non déductibles :

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice net fiscal, les charges suivantes :

- les dépenses, charges et loyers de toute nature, afférents aux immeubles qui ne sont pas directement affectés à l'exploitation,
- les cadeaux de toute autre nature à l'exclusion de ceux ayant un caractère publicitaire lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 500 DA, les

- subventions, les libéralités et les dons à l'exception de ceux consentis en espèces ou en nature au profit des établissements et associations à vocation humanitaire lorsqu'ils ne dépassent pas un montant annuel de 1.000.000 DA ;
- les frais de réception, y compris les frais de restaurant, d'hôtel et de spectacle à l'exception de ceux dont les montants engagés sont dûment justifiés et liés directement à l'exploitation de l'entreprise. (art 169 du CIDTA)
 - les transactions, amendes, confiscation et pénalités de toute nature. (art 141/6 du CIDTA) Les produits imposables (produits d'exploitation)

Les produits imposables

Les produits à retenir pour le calcul des bénéfices imposables comprennent principalement :

- les ventes ou les recettes provenant des travaux ou prestations de services,
- les subventions,
- les produits divers.

Travaux, ventes et prestations de services

Ils sont constitués par le prix des marchandises vendues, des travaux effectués ou des services fournis par l'entreprise. Le fait générateur de la créance acquise est la livraison pour les ventes, l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. Les produits à retenir à ce titre pour chaque période d'imposition sont ceux qui se rapportent aux opérations ayant donné naissance au cours de la période, à une créance acquise.

Remarque :

Lorsque les ventes réalisées par des grossistes et concessionnaires sont faites en devises, les factures doivent être libellées en devises avec mention de la contrevaletur en dinars déterminée par l'application du taux de change en vigueur au moment de la facturation.

Les subventions

Les subventions reçues entraînent une augmentation de l'actif net, elles constituent un élément du bénéfice imposable.

Le régime de rattachement de ces produits au bénéfice imposable diffère selon la nature des subventions :

- les subventions d'exploitation qui consistent en une aide financière, accordée par l'Etat, les collectivités publiques ou des tiers, qui sont soit définitivement acquises soit susceptibles d'être remboursées, sont en principe imposables au titre de l'exercice au cours duquel leur octroi est certain.
- les subventions d'équipements : elles sont des subventions dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées.

Les subventions d'équipement sont comprises dans les résultats de l'exercice en cours au moment de leur versement.

- Elles sont rapportées aux bénéfices imposables des exercices suivants proportionnellement à leur exploitation, le montant restant des subventions est rapporté aux bénéfices imposables, à compter du cinquième exercice au plus.
- Les subventions destinées à l'acquisition des biens amortissables, sur une durée de cinq (5) années, sont rapportées, conformément aux conditions fixées ci-dessus, aux annuités d'amortissements.

En cas de cession des immobilisations acquises au moyen de ces subventions :

La fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value à déduire. (Art 144 du CIDTA).

- Produits divers

Parmi les produits imposables, il y a lieu de citer, notamment :

- les remises de dettes consenties par les créanciers de l'entreprise,

- les dégrèvements accordés au titre d'impôt antérieurement admis dans les charges déductibles et dont le montant doit être compris dans les recettes de l'exercice au cours duquel le bénéficiaire est avisé de leur ordonnancement,
- les bénéfices de change traduit par les écarts de conversion des devises, et qui sont déterminés à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change,
- les indemnités diverses telles que les indemnités d'assurance allouées à la suite d'un vol de tout ou partie d'un stock de marchandises.

Toutefois ne constitue pas une recette imposable l'indemnité d'assurance perçue par une entreprise à titre de compensation d'une partie ou d'une charge qui n'est pas par nature déductible, telle que les pénalités d'assiettes.

- **Plus-value professionnelle (produits exceptionnels)**

Les plus-values provenant de la cession de biens faisant partie de l'actif immobilisé sont imposées différemment selon qu'elles sont à court terme ou à long terme.

Les plus-values à court terme proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis trois (03) ans ou moins. Les plus-values à long terme sont celles qui proviennent de la cession d'éléments acquis ou créés depuis plus de trois (03) ans.

- Sont également assimilées à des immobilisations, les acquisitions d'actions ou de parts ayant pour effet d'assurer à l'exploitant la pleine propriété de 10% au moins du capital d'une tierce entreprise.
- Sont considérées comme faisant partie de l'actif immobilisé les valeurs constituant le portefeuille des entrées dans le patrimoine de l'entreprise depuis deux (02) ans au moins avant la date de la cession.
- **Détermination du montant de la plus-value**

Le montant des plus-values provenant de la cession partielle ou totale des éléments de l'actif immobilisé dans le cadre d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou dans l'exercice d'une activité professionnelle, à rattacher au bénéfice

imposable, est déterminé en fonction de la nature des plus-values telles que définies à l'article précédent :

- s'il s'agit de plus-values à court terme, leur montant est compté dans le bénéfice imposable, pour 70 %,
 - s'il s'agit de plus-values à long terme, leur montant est compté pour 35 %.
- (Articles 172 et 173 du CIDTA).

Les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé, ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son entreprise avant l'expiration d'un délai de trois (03) ans, à partir de la clôture de cet exercice, une somme égale au montant de ces plus-values ajoutée au prix de revient des éléments cédés. (Art 173/2 du CIDTA).

Cet engagement de réinvestir doit être annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les plus-values ont été réalisées. Si leur emploi est effectué dans le délai prévu ci-dessus, les plus-values distraites du bénéfice imposable sont considérées comme affectées à l'amortissement des nouvelles immobilisations et viennent en déduction du prix de revient pour le calcul des amortissements et des plus-values réalisées ultérieurement.

Dans le cas contraire, elles sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai ci-dessus.

Ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt, la plus-value - ci-dessus réalisées entre des sociétés d'un même groupe, telles que définies à l'article 138 bis du CIDTA, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt.

- réalisées lors de la cession d'un élément d'actif par le crédit preneur au crédit bailleur dans son contrat de crédit-bail de type Lease Back, ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt.

- réalisées lors de la rétrocession d'un élément d'actif par le crédit bailleur au profit du crédit preneur au titre du transfert de propriété à ce dernier ne sont pas comprises dans les bénéfices soumis à l'impôt. (art173/3-4-5)

Sous-section 2 Le rapport d'audit fiscal

Contrairement à l'audit financier qui est régi par des normes professionnelles adoptant une forme de rapport standard, pour l'audit fiscal des normes pareilles ne sont pas encore prévues ce qui a incité les auditeurs à fournir un effort personnel dans l'établissement des rapports d'audit fiscal. Toutefois, certaines caractéristiques du rapport peuvent être prédéterminées d'un commun accord entre les parties, pour le reste, ils sont nécessairement laissés à l'initiative de l'auditeur en fonction de la situation de la société et des caractéristiques de la mission.

2 – 1 le contenu du rapport d'audit

Il n'existe pas de dispositions générales quant à la forme que doit revêtir un rapport d'audit fiscal et ce dernier peut même revêtir la forme d'un compte rendu verbal. Mais en pratique, il est préférable que le rapport prend la forme écrite ou l'auditeur recense les constatations effectuées et lui sert de référence en cas de litige ultérieur portant sur la réalité et la qualité des travaux accomplis ou dans le cas de mise en cause de sa responsabilité par l'entreprise audité.

Cependant, l'auditeur peut compléter le rapport écrit par une communication verbale avec les dirigeants afin de mieux expliquer certaines conclusions présentées, ou même faire valoir quelques indications complémentaires non mentionnées dans le rapport pour des raisons de prudence ou de confidentialité. En ce qui concerne le contenu du rapport d'audit fiscal, la société peut définir les domaines d'interventions sur lesquels elle souhaite que les travaux d'audit seront portés et par conséquent sur lesquels seront appuyées les conclusions et doit préciser à l'auditeur la nature des informations qu'elle souhaite recueillir dans le rapport. D'une manière générale, le rapport destiné au client doit contenir les éléments essentiels qui sont les objectifs de la mission, les travaux effectués, les conclusions auxquelles il est parvenu et enfin les recommandations qu'il

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

Structurellement, le rapport doit comporter les éléments suivants :

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

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

2 – 2 Les caractéristiques du rapport d'audit

Le rapport d'audit est un écrit dans lequel sont consignées l'identification de l'entité auditée, la période couverte par les travaux d'audit, les contrôles effectués, les conclusions des travaux d'audit fiscal ainsi que les recommandations émises par l'auditeur afin d'éviter ou réduire les risques fiscaux aux quelles s'est exposée l'entité. Quelles que soient les attentes des dirigeants de la société auditée, le rapport d'audit fiscal doit comporter deux points dont la rédaction est laissée à l'initiative de l'auditeur : les travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission et les conditions dans lesquelles l'auditeur a pu effectuer ses investigations. Le premier permet de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur, le deuxième dégage la responsabilité de l'auditeur sur les contrôles auxquels il n'a pas pu procéder et les raisons de ce manquement.

Un rapport à valeur ajoutée doit présenter une opinion sur l'existence ou non d'un risque fiscal majeur, il peut encore contenir un constat sur la situation fiscale de l'entreprise.

Le rapport constitue alors un inventaire des différentes irrégularités rencontrées. De manière générale, l'auditeur présente dans son rapport les éléments essentiels faisant l'objet de la mission, les travaux effectués ou ceux qui n'ont pu l'être et enfin les conclusions auxquelles il est parvenu. Cela permet de valoriser et relativiser les conclusions des travaux et de bien mettre en évidence les bases sur lesquelles les conclusions et les recommandations ont été formulées. En conclusion, le rapport d'audit fiscal doit résumer les travaux effectués tant sur le plan de la régularité que sur celui de l'efficacité

Sous-section 3 Les recommandations et les limites de l'audit fiscal

Dans le cadre d'une mission contractuelle d'audit fiscal, les dirigeants ou les responsables de l'entreprise prennent en compte les observations et remarques conclues dans le rapport d'audit et l'avis de l'auditeur sur la façon d'atténuer le risque fiscal, éliminer les sources d'irrégularités et améliorer le niveau de l'efficacité fiscale. L'auditeur fiscal est amené à émettre des recommandations en toute indépendance sans se substituer à l'entreprise pour décider de la manière de les appliquer. En effet, il est préférable de ne pas confondre entre audit et conseil.

3 – 1 Communication des recommandations

Il existe ainsi deux optiques selon lesquelles l'auditeur émet ses recommandations dont l'une est curative et l'autre est préventif. Tout d'abord, l'auditeur doit énoncer si les irrégularités relevées sont susceptibles d'être corrigées et donc s'il est possible d'adopter des mesures ayant un caractère curatif. Ensuite, il doit conférer un caractère préventif à sa mission en proposant des recommandations qui sont de nature à éviter que les erreurs constatées ne se renouvellent pas dans l'avenir. Les erreurs commises dans le contenu, pour défaut ou retard dans l'établissement des déclarations fiscales sont susceptibles d'être corrigées à travers une nouvelle déclaration remplaçant la précédente défailtante. Par contre, si le délai de dépôt est dépassé, la correction d'une erreur commise ne peut être réalisée que par voie de déclaration rectificative. Cependant, la réparation des erreurs comptables et des inexactitudes dans la détermination de l'assiette de l'impôt comptables ne peut s'opérer que par voie de

déclarations rectificatives ou de réclamations d'impôts payes en excès. Pour le traitement des erreurs et irrégularités soulevées, l'auditeur doit être objectif.

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

3 – 2 Les limites de l'audit fiscal

L'instabilité et la complexité de la législation fiscale sont des facteurs générateurs de risques, ce qui rend la fiscalité une discipline dont la maîtrise est difficile. Ainsi, il est quasi impossible, compte tenu des conditions et du caractère ponctuel de la mission d'audit fiscal d'effectuer tous les contrôles nécessaires. De même, dans certains cas, l'appréciation de l'irrégularité diffère d'un individu à un autre, ce qui rend difficile de déterminer l'ampleur du risque et les sanctions auxquelles s'expose l'entreprise en conséquence.

A. Le caractère ponctuel de la mission :

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

En effet, les parties contractantes et intéressées par l'audit fiscal doivent être formellement conscientes de cet aspect par la mention au niveau de la lettre de mission

que l'auditeur fiscal possède une obligation de moyens et non de résultat du fait de l'impossibilité de procéder à des contrôles exhaustifs à l'exception de certaines particularités spécifiques. La mission d'audit fiscal ne peut être considérée comme une assurance en cas de vérification fiscale ultérieure, et la société ne peut s'appuyer uniquement sur les conclusions de l'audit fiscal en mettant en cause la responsabilité systématique de l'expert-comptable s'il apparaît une divergence entre les irrégularités et anomalies découvertes par le contrôleur fiscal et celles relevées dans le cadre dudit audit fiscal et ce, s'il s'avère que l'auditeur a mis en œuvre toutes les diligences nécessaires pour l'accomplissement de sa mission.

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

Il est certain que l'évolution continue de la législation fiscale la rendant assez complexe et la généralité de certains textes légaux rend difficile la définition des critères objectifs permettant de caractériser l'irrégularité ou son absence. Ainsi, le caractère régulier ou irrégulier de la transaction, de l'opération ou du fait audité est en grande partie fonction de l'appréciation de l'auditeur ou du vérificateur fiscal.

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

Conclusion générale

En guise de notre analyse, nous pouvons conclure que la fiscalité constitue une source des contraintes externes auxquelles les entreprises sont intensément sensibles et un domaine qui retient l'attention de tous les dirigeants de sociétés (publique, privé, étrangère, personne physique) dans le traitement de différents dossiers liés à la fiscalité. Le droit fiscal nécessite le respect des dispositions de déclarations et de communication de l'information financière (Déclaration G.50, liasse fiscale et autres informations) à l'effet de limiter le risque de paiement de pénalités d'assiette et de recouvrement. Le contrôle fiscal s'intensifie d'année en année afin de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites par les entreprises, ce qui implique à l'entreprise d'être dans l'obligation de mettre en place un dispositif de gestion fiscale efficace. La gestion fiscale doit donc être reconnue comme un domaine spécifique et singulier quant à ses techniques et sa culture, parmi l'ensemble des disciplines qui concourent à la conduite de l'entreprise. Mieux gérer la fiscalité, c'est mieux gérer les finances de l'entreprise, ce qui signifie que la gestion fiscale doit être prise dans la stratégie financière de l'entreprise, le coût fiscal est un variable connexe à la gestion financière de l'entreprise. Depuis plusieurs années, un audit par approche des risques s'est substitué progressivement dans les entreprises à l'ancien audit comptable et financier et cette évolution a touché notamment le domaine fiscal qui consiste à identifier et à évaluer les risques potentiels, à y associer les mesures internes qui les permettent de les réduire car aucune entreprise ne peut souhaiter supporter un redressement fiscal qui peut être extrêmement douloureux, voire tragique. L'audit fiscal est un examen approfondi de l'ensemble de la situation fiscale de l'entreprise ce qui le différencie d'autres missions qui intègrent la fiscalité comme l'audit comptable ou l'audit juridique. L'entreprise ne peut résoudre seule tous les enjeux juridiques et fiscaux qu'elle va rencontrer, ajouté à cela la complexité et les modifications fréquentes dans les différents domaines fiscaux, et leurs implications sur la trésorerie de l'entreprise ce qui exige le recours à un expert indépendant et techniquement compétent, l'auditeur fiscal dont sa mission a pour objet la validation de la charge d'impôt de l'entreprise ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels l'entreprise peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales.

Sa mission s'achève toujours par la présentation d'un rapport comportant des recommandations préventives à l'entité audité pour corriger les erreurs ou irrégularités survenues lors de l'établissement des états financiers qui constitue une source potentielle de conflit et éviter ainsi tout conflit avec l'administration fiscale notamment, en cas de contrôle fiscal.

Bibliographie

1) – Ouvrages

- Marie-Hélène-Pinard-Fbro, « Audit fiscal », EDITIONS Francis LEFEBVRE, 2008.
- Rédha KHELASSI, « Précis d’audit fiscal de l’entreprise », BERTI Edition 2013.
- M. Cozian, « précis de fiscalité des entreprises », Editions Litec, 10ème édition 1986, p.587.
- Mohamed HAMZAOUI, « Audit : Gestion des risques d’entreprise et contrôle interne », Edition Person 2008.
- Bernard COLASSE, « Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et audit », Edition economica, 2017.
- TAZDAIT Ali, « Maitrise du système comptable financier », Edition ACG 2009.
- Olive Barbe et autres, « Comptabilité approfondie : Manuel et application », Edition NATHAN 2014.
- Gérard LEJEUNE et Jean Pierre, « Audit et commissariat aux comptes », Gualino éditeur, 2007.
- Gérard VALIN et autres, « Control and Auditor », Edition DUNOD 2006.
- Philippe Jacquij « Les initiatives du ministère des finances en matière de sécurité juridique », 2002
- Claude-Annie Duplat, « Analyser et maîtriser la situation de son entreprise », Librairie Vuibert, 2004,
- Pascal KERBAL, « Management des risques », Editions d’Organisation, 2009, P.29.
- P.M. COLIN, « La vérification fiscale », Edition economica Paris 1985,
- J. Schmidt, les choix fiscaux des contribuables, Editions Dalloz.
- S. THEIRY-DUBUISSON, « L’audit », Edition la Découverte.

- Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE, « Comptabilité et audit : Manuel et applications », Edition DUNOD, 2014,
- Conseil National de la comptabilité, « Système comptable financier », Editions FNAG 2009.
- Mabrouk HOCINE, « Code de commerce Algérien », Edition HOUMA 2011.
- J.P. RAVALEC, « Audit social et juridique », Edition les guides Montchrestien 1986.
- P. PUGRAVAU et H. DESCOTTES, « La comptabilité et la fiscalité des entreprises », GENON 2002.
- Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne : Méthode de conduite d'une mission », EDITION DUNOD, Paris 2007.
- M. Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987.
- H. Schaud, "une réputation irréprochable est un bien inestimable", trends et solutions spécial, Février 2004.
- J. Martel, « L'audit juridique », Les petites affiches, 9 septembre 1985.
- Sylvain BOCCON-GOBOD et Eric VILMINT, « La boîte à outil de l'auditeur financier », EDITION DUNOD, 2017.

2) Codes fiscaux et code déontologie de la profession comptable

- Code des impôts directs et taxes assimilées.
- Code de la taxe sur le chiffre d'affaires.
- Code des procédures fiscales.
- Code de commerce
- Code déontologie, règlement intérieur de l'expert-comptable 2015.

3) Thèses et Mémoires

- M. Mohamed BENHADJ SAAD, « L'audit fiscal dans les PME : Proposition d'une démarche pour l'expert-comptable » Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, université de SFAX 2008/2009.

- Mohamed BENSACI, « L'audit fiscal : démarche à suivre et diligences spécifiques à la mission spéciale du commissaire aux comptes relative à la restitution du crédit d'impôt et du crédit de TVA », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, année 2017.

4) Textes législatifs et réglementaires :

- La loi 07-11 du 25/11/2007, portant système comptable financier, JO n° 74 du 25/11/2007.
- Loi 10-01 du 29/06/2010, portant profession comptable, JO n°42 du 11/07/2010.
- Décret exécutif n°05-168 du 10/12/2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture, JO n°80 du 11/12/2005.