

Introduction

Les groupes de sociétés constituent à l'état actuel un phénomène important de concentrations, ces groupes reflètent les puissances économiques et industrielles à l'échelle nationale et internationale¹. La Conférence des Nations unies pour le Commerce et le Développement (CNUCED), indique que les opérations de fusions-acquisitions qui représentaient dans le monde seulement 186 milliards de dollars en 1995 ont représenté 1143 milliards de milliards en 2000, Ces chiffres constituent selon la conférence, un indicateur symptomatique de la mondialisation de l'économie².

Le mouvement de concentration s'est développé avant tout aux États-Unis à la fin du XIX^{ème} siècle, ce qui a obligé les pays européens, entre autres la France, à suivre le pas en octroyant des avantages fiscaux et financiers aux groupes de sociétés depuis les années 1960. Sous la concurrence et la pression des entreprises américaines, les entreprises européennes se sont lancées dans des opérations d'offres publiques (OPA, OPE) et d'opérations de fusion³.

Dans cette thèse intitulée : **La fiscalité des groupes de sociétés**, on traitera dans un premier temps l'évolution de cette firme en Algérie, si ce dernier terme est approprié. Le législateur algérien a commencé à s'intéresser à ce phénomène de concentration d'abord en droit commercial depuis l'ordonnance n° 96-27 du 9 décembre 1996, puis en

¹ - J. Delga, écrit à ce propos que le phénomène du groupe, selon lui : « Il est le fruit d'un mouvement continu des sociétés depuis le début du XX^{ème} siècle. Ces groupes assurent la majeure partie de l'activité économique des principales puissances industrielles, c'est le mouvement des concentrations », Le droit des sociétés, Dalloz, Paris, 1998, p.329.

² - V. à ce propos Ph. Merle, Droit commercial, Sociétés commerciales, A jour : Loi de Modernisation de l'Economie, 4 août 2008, Droit privé, Précis, Dalloz, 12^{ème} Ed, Paris, 2008, n°635, p.787.

O. Catel Duet souligne, dans sa thèse sur «Le gouvernement des groupes de sociétés», que : « Les relations inter-organisationnelles sont devenues un phénomène majeur des systèmes de production actuels. La sous-traitance, le partenariat, la filialisation, la franchise en sont autant de manifestations. Lorsque l'on évoque la notion de groupe, on pense spontanément à la grande multinationale, à la notoriété des marques qu'elles commercialisent à sa vie boursière trépidante, à son cortège de recompositions » ;v. O. Catel Duet, Le gouvernement des groupes de sociétés, Les relations entre propriété et pouvoir à l'épreuve des réalités de l'entreprise contemporaine, Résumé de thèse, École Doctorale, Organisation Industrielle et Systèmes de Production, (O.I.S.P.), Doctorat de Sociologie Industrielle, Université Pierre Mendès France, Grenoble, n° 86, p.3.

³ - Ph. Merle, ouvrage précité, p.787. «L'offre publique d'achat (OPA) ou offre publique d'échange (OPE) est le mécanisme d'acquisition d'une société cotée en Bourse par une autre. Pour plus de précisions voir page 15 de cette thèse concernant les offres publiques d'achat, Section 1 : Les différents mécanismes de constitution d'un groupe de sociétés». V.aussi. An. Chamoulaud-Traipiers et Gul. Yildirim, Droit des Affaires, Relations de l'entreprise commerciale, Lexis Fac, Droit, Paris, p.69.

droit fiscal à partir de 1997, quand il a instauré pour la première fois un régime fiscal propre au groupe de sociétés. Car l'expansion des groupes de sociétés en Algérie, qu'il s'agisse de sociétés de pur droit algérien par leur constitution ou de multinational, a suscité la préoccupation de notre droit fiscal, afin d'accroître l'investissement et la création de l'emploi, les revenus de l'État en matière d'IBS et d'appréhender les possibilités de fuite et d'évasion fiscale.

Ceci dit, le groupe de sociétés comme concept juridique reste jusqu'à la méconnu du Code de commerce algérien qui englobe les dispositifs relatifs aux différentes formes de sociétés commerciales en particulier malgré les multiples révisions, modifications et abrogations qu'il a connues. L'absence de régime juridique régissant le groupe de sociétés en Algérie, signifie que notre codificateur ne reconnaît pas la personnalité morale au groupe de sociétés, ce dernier a une existence réelle dans le domaine du commerce et de l'industrie algérienne. Cette position du droit algérien tient de son inspiration historique du droit français.

Le code de commerce fait allusion aux groupes de sociétés dans les articles 729 et suivants concernant la notion de contrôle, sociétés mère et filiales, participations sociétés holding et l'article 732 bis 4 relatifs aux comptes consolidés⁴. Toutefois, il ne donne aucune définition à ces groupes. En revanche, la notion de groupements de sociétés est mieux explicitée. Il arrive que ces deux termes soient confondus ou utilisés comme synonymes. La confusion est plus frappante lors de l'utilisation de la langue arabe où quelques fois est utilisée l'expression suivante **مجمع الشركات أو تجمع الشركات**⁵. Le Code de commerce employé le terme de **مجموعة الشركات**⁶.

Il existe une différence entre la notion de groupe de sociétés et groupement de sociétés. Le Code de commerce algérien permet de créer, par écrit, un groupement constitué de deux ou plusieurs personnes morales, pour une durée déterminée, en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité. Le groupement jouit de la personnalité morale et de la capacité d'agir dès son immatriculation au registre de commerce⁷. Sur le plan juridique, le groupement peut être constitué sans apport⁸.

⁴ - Arts 729 et s C. Com.Al. v.aussi M. Salah, Les sociétés commerciales, T1, Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite, Collection Droit des Affaires, Ed EDIK, Algérie, Oran, 2005, p.173 et s.

⁵ -V. La rédaction en arabe de l'article 15 L.F 1997, n° 85, p. 7 .

⁶ -Art 732 bis 4 C.Com.Al.

⁷ - Arts 798 et 799 C. Com. Al.

⁸ - Art 799 Al 1 C. Com. Al, sur le plan de la pratique, le groupement peut être constitué au niveau du registre de commerce algérien sans apport, il suffit de payer une taxe relative à la transcription seulement, d'après les informations recueillies auprès d'études notariales.

La différence entre le groupe de sociétés et les groupements de sociétés n'est pas seulement au niveau juridique mais aussi fiscal. D'après B. Bachy et M. Sion, le groupe de sociétés peut opter pour une imposition fiscale d'ensemble du groupe ; en revanche le groupement n'a pas cette possibilité, car chaque société du groupement constitue une personnalité autonome⁹. La même situation fiscale existe en droit algérien, concernant les différences d'imposition entre les groupes de sociétés et les groupements de sociétés à notre avis. Car le législateur algérien a reconnu expressément l'autonomie des sociétés du groupement¹⁰.

Pendant longtemps, comme le rappellent les mêmes auteurs B. Bachy et M. Sion, l'absence de personnalité morale chez le groupe de sociétés mène les créanciers généralement à engager la responsabilité de la société mère pour ouvrir une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire. Cette position se justifie selon ces auteurs par, le fait que la société mère a un pouvoir de gestion sur l'ensemble des filiales du groupe¹¹.

A titre comparatif, le Code des actions de sociétés allemand intitulé « *Aktiengesetz* » fait la différence entre le groupe de droit, et le groupe de fait¹². La République fédérale d'Allemagne a consacré une partie importante de la loi du 6 septembre 1965 aux entreprises liées et aux entreprises et tout spécialement aux *Konzerns*, c'est-à-dire les groupes de sociétés¹³. Pour ce qui est de la conception anglo-saxonne, elle ne reconnaît pas le groupe¹⁴.

En France, l'Institut national de la statistique et des études économiques a recensé au 1^{er} janvier 2008, près de 40 700 groupes employant presque huit millions et

⁹ - B. Bachy et M. Sion, Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, 2^{ème} Ed, Dunod, Paris, 2009, p.7.

¹⁰ - Art 796 C.Com.Al

¹¹ - B.Bachy et M.Sion, *op.cit.*, p.7. Concernant le régime fiscal des groupements d'intérêt économique et de leurs membres, il faut revenir à l'article 239 quater C.G.I.Fr.

¹² - J. Delga, *op.cit.*, p.352.

¹³ - P.Didier, Droit commercial, Introduction, Les entreprises, 1^{ère} Ed, Presses universitaires de France, Collection dirigée par M.Ouverger, Themis, Paris, 1970, p.707.V.aussi : http://www.ilo.org/dyn/natlex/natlex4.detail?p_lang=fr&p_isn=21746&p_country=SUN&p_count=482.

¹⁴ - J.Delga, *op.cit.*, p.352.

« *Le phénomène des groupes gagne également les PME, qui comprennent une holding et une ou plusieurs filiales. Sur les 9000 groupes recensés en France, 6000 sont des microgroupes, alors qu'ils n'étaient que 2000 huit ans plus tôt. Chacun regroupe en moyenne 3.8 entités et n'emploie pas plus de 500 salariés. La structure ainsi adoptée facilite la transmission de l'entreprise grâce à la fiscalité allégée dont bénéficié la holding. Elle permet également de cantonner les risques et de rationaliser le développement de nouvelles activités*». V. Ph.Merle, Droit commercial, Sociétés commerciales, Précis, A jour Loi de Modernisation de l'Economie, 4 août 2008, Dalloz, Paris, 12^{ème} Ed, n°635, p.790.

deuxième de personnes. Toutefois ces groupes emploient près de 58 % des salariés de l'ensemble des sociétés. L'institut précise également que les 91 plus grands groupes, comprenant plus de 10 000 salariés, occupent à eux seuls plus de 38 % des effectifs des groupes¹⁵.

Le Code des sociétés commerciales tunisien, a traité la notion des groupes de sociétés, où il est stipulé à l'article 461 que : «Le groupe de sociétés est un ensemble de sociétés ayant chacune sa responsabilité juridique, mais liées par des intérêts communs, en vertu desquels l'une d'elle, dite société mère, tient les autres sous son pouvoir de droit ou de fait et y exerce son contrôle, assurant ainsi, une unité de décision»¹⁶. Le nombre de groupes de sociétés en Tunisie est en constante évolution, selon les statistiques de la Banque Centrale de Tunisie. Alors que leur nombre était en 1998 de 942 groupes, ce chiffre est monté en 2011 à 2429. Ces groupes contrôlent 9331 entreprises¹⁷.

Pour D. Gibirila, on peut désigner par groupe de sociétés, un ensemble de sociétés filiales et une société mère, cette dernière va exercer un pouvoir sur le reste des sociétés, selon les liens divers (juridiques, financiers, hiérarchiques). La société mère va imposer une politique de gestion et de direction sur l'ensemble des sociétés qui jouissent en vérité d'une personnalité juridique indépendante. Le même auteur fait observer qu'on peut créer en France des groupes de natures différentes dans divers secteurs de la vie économique, industrielle, commerciale et financière : la chimie (Rhône Poulenc), la construction électronique (Thomson), le pétrole (Elf Aquitaine)¹⁸. Comme le souligne T. Gauthier : « La notion de groupe de sociétés est un prisme qui reflète une image différente selon la facette du droit qui est observée¹⁹ ».

¹⁵ - Institut national de la statistique et des études économiques, Mesure pour comprendre, Groupe d'entreprises : http://www.insee.fr/fr/themes/document.asp?ref_id=T11F153.

¹⁶ - Art 461 Code des sociétés commerciales Tunisien ; v. aussi. G. Hantous, La notion de groupes de sociétés, L'économiste, Bimensuel de l'économie, Jeudi 17 septembre 2009, p.1. «*Le droit social ne connaît pas non plus de définition générale du groupe de sociétés. À chaque situation où il apparaît légitime faire primer le groupe sur les sociétés, il y aura une définition soit jurisprudentielle, soit légale du groupe. Pour permettre aux salariés d'avoir accès à des informations qui vont les éclairer sur le devenir de leur entreprise et de leur emploi en particulier, le législateur français a imposé, par exemple, la création des comités de groupe*» .v. B. Bachy et M. Sion, *op.cit.*, p.19.

¹⁷ - I. Menchaoui, Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés, Une étude menée dans le contexte tunisien, Thèse en cotutelle: Tunis université El Manar Facultés des sciences économiques et de gestion et Franche comte Ecole doctorale, (Langages, espaces, temps, sociétés), 15 janvier 2015, p.20.

¹⁸ - D. Gibirila, Droit des sociétés, Manuel Universités Droit, Universités, Ellipses, 3^e Ed, Paris, 10 octobre 2008, n° 216, p.121.

¹⁹ - T. Gauthier, Les dirigeants et les groupes de sociétés, Paris, Litec, 2000, p. 9 cité par P. Estrabaud, Les groupes de sociétés en droit de la concurrence et en droit fiscal, Master de droit de l'Union européenne dirigé par L. Idot et F. Picod, Université Panthéon-Assas, Paris II, 2014, p.7.

Le régime fiscal applicable au groupe de sociétés comporte de nombreux avantages qui lui sont reconnus sous formes de déductions, exonérations et abattements comme cela va être montré. On peut citer à titre d'exemple les groupes ayant opté pour le régime de consolidation fiscale : SAIDAL (produits pharmaceutiques), CEVITAL (produits alimentaires), HASNAOUI (bâtiment) etc. Malgré cela, ce régime fiscal, dit régime de consolidation fiscale ou intégration fiscale, reste restreint, il ne s'applique pas à certains groupes de sociétés comme par exemple, les groupes pétroliers, qui sont régis par une fiscalité spécifique, tel est le cas de Sonatrach.

La question qui se pose pourquoi créer alors un groupe de sociétés s'il ne dispose pas de la personnalité juridique ? Ne va-t-il pas y avoir un enchevêtrement de problèmes ? Certains auteurs, comme Jean-Jacques Daigre considèrent que : «Les groupes ont une réalité trop fluctuante pour être enfermés dans un carcan législatif.». Les rapports Marini, Vienot, Bouton²⁰, rédigés autour du thème la modernisation du droit des sociétés, ne se sont pas prononcés sur la question. Ainsi, par exemple le rapport Marini s'est intéressé à l'expérience allemande des groupes, les «Konzerns» créés par le code allemand des sociétés (l'Aktiengesetz), cette étude lui a permis de conclure à l'inutilité de légiférer de l'immédiat sauf à propos de quelques points mineurs et il se garda de présenter des suggestions relatives aux groupes de sociétés²¹.

²⁰ - «Le rapport comporte des recommandations en matière de gouvernement d'entreprise ou d'information financière dont la mise en œuvre dépend de la décision individuelle de chaque entreprise.

S'agissant des sociétés cotées, le groupe de travail recommande que ses préconisations soient appliquées aussi rapidement qu'il est possible et au plus tard d'ici à la fin de l'année 2003, le rapport annuel devant comporter, chaque année, un exposé des mesures adoptées, conformément aux termes du rapport VIENOT II. Tous les sujets évoqués dans ce rapport ont une dimension qui dépasse celle des entreprises françaises». v. Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées, Rapport de travail présidé par D. Bouton, Conférence de Presse 23 septembre 2002, p. 25; v. http://docs.ethosfund.ch/pdf/Code_France_Bouton_FR.pdf

²¹ - V.X, Le droit des sociétés commerciales et les groupes de sociétés, Chapitre 1 : L'organisation de la notion juridique de groupe de société, p.1 ; v. <http://sites.estvideo.net/fdm/doc/gpsoc/20032004/intro.doc>.

« **Le Konzern** est géré par un comité exécutif qui est le **Vorsland**, qui possède un pouvoir de représentation illimité vis-à-vis des tiers. Il est désigné par le conseil de surveillance(**Aufrichtsrat**), lequel est nommé par l'assemblée générale des actionnaires. Des conflits peuvent surgir entre le Konzern et une des sociétés membres. Aujourd'hui la jurisprudence a tendance à considérer que la volonté de la majorité ne doit pas être reconnue sans condition, mais qu'il est nécessaire de prendre en considération les intérêts de la société minoritaire, en annulant les actes contraires aux coutumes et à la bonne foi.». V.H.Friedlaender, Konzernrecht, Revue internationale de droit comparé. Vol. 9 N°3, Juillet-septembre, 1957.pp.608-610.http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_0035-3337_1975_num_9_3_11098.

- **Konzern** : «Terme allemand créé après la seconde guerre mondiale, Groupe d'entreprises participant au même processus de production (ex. sidérurgie) soumises à une direction unique, mais qui conservent des entités juridiques distinctes. Intégration par le biais de participations financières croisées : l'entreprise A possède une partie du capital et action de l'entreprise B, et inversement. Les firmes

Lors d'un séminaire sur la personnalité morale et groupes de sociétés qui a eu lieu le 24 novembre 2003 à l'université de Strasbourg, S. Thiebaut fait la constatation selon laquelle : «...il n'existe pas pour le moment de **«droit français des groupes de sociétés»**. Certaines propositions de parlementaires ont cherché à combler cette lacune comme par exemple la proposition de la loi du 28 juin 1978. S'inspirant largement du droit allemand, elle prévoyait que la société dominante et la société dominée pourraient conclure un contrat qui préciserait les pouvoirs de la première dans le fonctionnement de la seconde. Il y était aussi question, outre ces groupes «de droit», de groupes «de fait», entièrement soumis au droit commun des sociétés²²».

Le rapport Marini sur la modernisation du droit des sociétés françaises, déjà évoqué plus haut, avait fait quelques propositions en matière de droit des groupes. Il prévoyait des dispositions inspirées du droit allemand²³.

Le problème du statut juridique du groupe de sociétés a été exposé dans le rapport du Cercle des Européens : « Cette problématique a notamment été posée à l'occasion d'un rapport d'information du Sénat intitulé : «La bataille des centres de décision : promouvoir la souveraineté économique de la France à l'heure de la mondialisation». Les sénateurs y font remarquer que si les notions de filiales, de participation, de contrôle (conjoint ou exclusif, direct ou indirect) et d'influence notable au regard des comptes sociaux ou consolidés, sont bien des catégories du droit des sociétés, l'entité même que représente le groupe n'a pas d'existence propre, et n'est soumis à aucun régime particulier²⁴».

constitutives y sont progressivement et refondues dans une organisation par départements fonctionnels». V. <http://Idebeauvoir.free.fr/AEH/croissance%20all%20et%20entreprises%20%20colles/Les%20Konzerns.doc>.

²²- S. Thiebaut Personnalité morale et groupes de sociétés, Exposé présenté le 24 novembre 2003, séminaire, DEA de droit des affaires, Promotion 2003-2004, p.2 ; v. <http://sites.estvideo.net/fdm/doc/bqbrse/20032004/gpetPM.doc>.

Pour le Professeur **Guyon** « *il y a donc une nette opposition entre la situation de droit (Indépendance des sociétés) et la situation de fait (convergence des objectifs et centralisation du pouvoir de décision)* ». v. Personnalité morale et groupes de sociétés, Exposé présenté le 24 novembre 2003 par S.Thiebaut dans le séminaire, DEA de droit des affaires, *op.cit.*, p.2 ; <http://sites.estvideo.net/fdm/doc/bqbrse/20032004/gpetPM.doc>. « *Le 8 octobre 2009, le Sénat a adopté le projet de loi portant engagement national pour l'environnement dit Grenelle 2. Son but est de décliner et d'appliquer concrètement la loi dite Grenelle 1. Parmi les centaines de dispositions qu'il comporte, figure un article 84 intéressant le droit des sociétés et plus particulièrement les groupes de sociétés. Ce dernier cherche à renforcer la responsabilité de la société mère en cas de pollution grave causée par une de ses filiales* ». V. A. Mairot, Droit des sociétés, CRJFC, Revue mensuelle LexisNexisJuris classeur, n°4, Avril 2010, p.8.

²³ - Ph. Marini, Rapport au premier ministre : La modernisation du droit des sociétés : Doc.fr.1996, p.79.

²⁴ - « *Un tel régime optionnel, supposant la mise en place d'une convention de contrôle et le transfert de certaines obligations et responsabilités à la société contrôlante, permettrait de consacrer une réelle*

La fiscalité du groupe de sociétés est régit principalement par le régime fiscal de consolidation fiscale ou intégration fiscale, qui est un régime fiscal spécifique à l'imposition en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés²⁵. Il a pour objectif l'élaboration et présentation des comptes du groupe comme si il s'agissait d'une seule entité²⁶.

Pour P. Estrabaud, même en cas d'application du régime de consolidation fiscale du groupe, cela ne va pas porter atteinte au principe que l'impôt est un prélèvement personnel, la solidarité entre sociétés du groupe n'est pas totale selon les dispositions du dernier alinéa de l'article 223 A du Code général des impôts français, il y a une délimitation de la responsabilité fiscale²⁷.

En Algérie, il n'y a pas de texte spécifique à la responsabilité fiscale de la société mère ou des sociétés filiales en cas de déficit fiscal ou la possibilité de remontée des pertes et déficits à la société mère. Il y a lieu de s'interroger si le régime fiscal proposé au groupe de sociétés est incitatif ou répulsif à l'instauration de ce genre de firme ? Le Code des impôts directs et taxes assimilées a repris en effet le même concept qu'en droit français, qu'il s'agisse de la définition, des conditions d'application ou de l'étendue du périmètre de consolidation fiscale notamment les cas de sortie et d'exclusion d'une ou plusieurs sociétés du régime de consolidation, etc.

La complexité du groupe de sociétés ne découle pas seulement de sa structure mais elle puise son origine aussi dans les normes juridiques, comptables et fiscales le régissant telles que : les nouvelles normes comptables adoptées par notre pays depuis 2007²⁸. Ce qui pose de sérieux problèmes en pratique en raison du nombre très faible de sociétés algériennes cotées en bourse par exemple, et leur faible maîtrise de ces normes etc.

cohérence entre le droit commercial et le droit fiscal(en particulier les régimes du bénéfice mondial consolidé et de l'intégration fiscale.». V. L'imposition des groupes de sociétés en Europe, Un nouveau pas vers la convergence fiscale 2010, Rapport du Cercle des Européens, Vers un impôt européen sur les sociétés, 2011, p. 24.

²⁵ - Dans le Code des impôts directs et taxes assimilées, le législateur utilise le terme de consolidation fiscale, dans le cadre des dispositions de l'article 138 bis C.I.D.T.A et le terme d'intégration fiscale dans le cadre de l'article 347 quater C.E et dans le Système Comptable financier le terme d'intégration comptable par exemple l'article 132-7 Annexe I S.C.F et dans d'autres texte le terme de consolidation à titre d'exemple : L'article 132-15 Annexe I S.C.F. v. Arrêté du 26 juillet 2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JORA du 25 mars 2009, n°19, p. 14 et s.

²⁶ - Art 732 bis 4 Al 1 C.I.D.T.A.

²⁷ - P. Estrabaud, Les groupes de sociétés en droit de la concurrence et en droit fiscal, Mémoire de Master II, Recherche, Droit de l'Union européenne, Master de l'Union européenne, Banques des mémoires, Université Panthéon-Assas-Paris II, Année universitaire 2014, p. 38.

²⁸ - V. Décret exécutif n°2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°2007-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Ce qui nous importe c'est avant tout la fiscalité du groupe de sociétés, est-ce que la création d'un groupe et son insertion dans un régime fiscal spécifique peut lui être bénéfique ou pas ? Y-a-t-il vraiment un choix pour les groupes de sociétés ? Ou sont-ils condamnés à être passibles d'un régime fiscal obligatoire ? En l'état actuel de la législation, les sociétés du groupe en Algérie peuvent opter pour le régime de consolidation fiscale et, en l'absence de ce dernier, elles peuvent déposer des déclarations séparées.

La première reconnaissance fiscale des groupes de sociétés en Algérie date de la loi de finances 1997²⁹. Selon l'administration fiscale algérienne : «L'émergence de cette entité en droit commercial algérien depuis 1993, ne pouvait guère laisser le législateur fiscal indifférent à cette firme. La loi de finances pour 2007 est venue alléger la fiscalité applicable aux groupes de sociétés pour la rendre plus attractive, par l'octroi d'exonérations en matière de taxe sur les activités professionnelles (TAP) et de TVA en faveur des opérations réalisées entre les sociétés membres relevant d'un même groupe de sociétés et la suppression de la condition de la limitation autorisées pour la déduction des charges. La loi de finances pour 2008, quant à elle, a assoupli d'avantage les conditions d'éligibilité au régime des groupes de sociétés, en abrogeant la condition de réalisation de résultats positifs pendant les (2) deux derniers exercices³⁰».

La principale problématique de cette thèse est la suivante :

Est-ce que le régime des groupes de sociétés est incitatif ou répulsif à sa création sur le plan fiscal, est-ce que l'impact du régime fiscal des groupes de sociétés est supporté par la société mère ou bien les sociétés filiales ou partagé entre elles et sur quelle base va-t-on déterminer l'assiette fiscale de l'imposition des groupes de sociétés ?

Pourquoi donc créer un groupe de sociétés, lui accorder une reconnaissance en tant qu'entité économique (une firme), mais sans le doter de la personnalité morale ? L'objectif est de lui garder sa souplesse dans la gestion des sociétés qui lui sont affiliées pour mieux rentabiliser ses activités, ceci d'une part ; cette formule permet d'autre part à l'administration fiscale de gérer et de maîtriser la complexité de la fiscalité du groupe éclaté en plusieurs entités. Quand on parle de groupe de sociétés, on a tendance à parler des multinationales et des liens de domination capitalistique. La détermination du résultat d'ensemble pose un grand problème sur le plan fiscal et comptable, surtout à mon avis en droit algérien comme il va être démontré. Si le législateur algérien a instauré des normes d'ordre général, son homologue français, en revanche, a développé

²⁹ - Ordonnance n°96-31 du 30 décembre 1996 portant L.F 1997, JORA du 31 décembre 1996, n° 85, p. 3.

³⁰ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, n° 39, Mars 2009, p.1 ; v. <http://larbibouamrane.com/fr/wp-content/uploads/2015/06/INTEGRATION-FISCALE-LETTRE-39.pdf>.

suffisamment les différentes étapes de retraitements du résultat fiscal. Cela pourrait se justifier par le fait que la fiscalité des groupes de sociétés reste un sujet assez précoce en Algérie. Le problème des opérations internes ou ce qu'on appelle aussi les opérations intragroupe, comme par exemple les opérations entre des sociétés sœurs ou bien entre une société mère et sa filiale, mène vers le souci d'appréhender les actes anormaux de gestion qui prennent dans la majorité des cas des formes d'opérations de trésorerie.

La notion de personnalité fiscale est plus vaste que la personnalité juridique, car elle englobe la notion de firme, succursale, entreprise, société, groupe de sociétés, groupement, concentration, même si la société n'a pas une installation permanente en Algérie, ect. Cette position ne tient pas du droit fiscal comparé, mais avant tout de la position du Code des impôts directs et taxes assimilées algérien³¹.

Dans notre étude, on n'a pas beaucoup parlé de la fiscalité des groupes de sociétés multinationaux, car en réalité il n'existe pas un cadre législatif considérable pour ce genre de groupe sauf pour ce qui est de la question des prix de transfert ou la gestion des liens de dépendance entre sociétés du groupe (opérations intra-groupes) fiscalement parlé. La problématique de l'optimisation fiscale³² et des transferts de bénéfices vers les paradis fiscaux pour délocaliser l'imposition fiscale ne se pose pas dans le cadre de la fiscalité des groupes nationaux, mais plutôt multinationaux. Ce qui justifie notre position basée sur l'étude des groupes nationaux principalement. A noter que la fiscalité des groupes multinationaux relève en premier lieu des conventions internationales pour la lutte contre la fuite et l'évasion fiscale.

Le groupe, en tant qu'entité économique réelle mais sans personnalité morale engendre une multitude de problèmes complexes : sur quelle base va-t-on déterminer l'assiette imposable du groupe ? Cette question est liée au problème de la gestion des déficits fiscaux avec la possibilité de remontée des déficits des sociétés filiales vers la société mère ? Les transferts de bénéfices transfrontaliers entre sociétés du groupe posent la question des modalités de leur détermination ainsi que celle de leur contrôle ? Les restructurations au sein du groupe de sociétés ?

Pour répondre à toutes ces interrogations, on se propose d'étudier, dans une première partie, l'existence du groupe de sociétés à travers la personnalité fiscale qui lui

³¹ - Art 156 et s C.I.D.T.A concernant les sociétés n'ayant pas d'installation permanente en Algérie. v. notamment pour l'imposition des sociétés étrangères : Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Fiscalité des entreprises étrangères, <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/471-edsq>.

³²- *«L'optimisation fiscale consiste à utiliser des procédés pour réduire au minimum les charges fiscales d'une entreprise ou d'un particulier en se servant des dispositions avantages de la loi sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur dans le pays»*. X, Définition de l'optimisation fiscale, <http://www.officeo.fr/optimisation-fiscale-definition>.

est reconnue. Cette reconnaissance de la personnalité fiscale a engendré d'importants problèmes d'ordre juridique et surtout technique, sur le plan fiscal et comptable, notamment quand il s'agit de déterminer le résultat d'ensemble. Cela est compréhensible vu que le droit commercial algérien ne reconnaît pas la personnalité morale juridique au groupe de sociétés. Il existe différents modes de constitution des groupes de sociétés et une multitude de types de groupes de sociétés. Le périmètre de consolidation fiscale pose lui aussi plusieurs questions comme par exemple, les conditions d'application du régime de consolidation fiscale et son entrée en vigueur, tel sera l'objet du titre premier.

Dans le titre II intitulé : « Traitement fiscal du résultat d'ensemble du groupe de sociétés », on parlera de la détermination du résultat d'ensemble du groupe pose différents challenges concernant les retraitements obligatoires pour corriger le résultat imposable à l'impôt. Le passage du résultat comptable au résultat fiscal nécessite une étude de la définition de la consolidation comptable et de ses méthodes. Le traitement du résultat déficitaire en droit algérien manque de précisions ; à titre d'exemple, les normes instaurées concernant le résultat fiscal déficitaire sont d'ordre général, elles ne comportent pas de normes spécifiques à la gestion des déficits fiscaux d'ensemble au sein des groupes de sociétés. Encore que le législateur fiscal a permis une seule méthode de report qui est le report en avant des déficits. Le droit comptable a analysé les opérations intra-groupe dans le nouveau plan comptable dans quelques comptes, pour ce qui est des autres opérations intra-groupe telles que les abandons de créances, les subventions et aides entre sociétés du groupe, on enregistre une absence de dispositions juridiques aussi bien dans le code des impôts directs que dans le code l'enregistrement.

Dans la deuxième partie de la thèse, intitulée : « Régime d'imposition du groupe de sociétés », on traitera dans un premier titre : Les impôts dus pendant la vie du groupe, les impositions relatives à l'activité du groupe. Le groupe de sociétés est passible de différentes impositions en application du régime de consolidation fiscale durant sa vie qu'il s'agisse d'impôts directs ou bien d'impôts indirects. Les sociétés du groupe peuvent procéder à des transferts de bénéfices vers l'étranger. Le groupe de société peut être soumis à un contrôle fiscal. Dans le deuxième titre, on traitera de la fiscalité des restructurations. La sortie de la société mère et des filiales ainsi que la cessation du régime de consolidation fiscale imposent elles aussi à son tour plusieurs retraitements d'ordre fiscal.

Pour rappel l'intitulé de notre thèse est la fiscalité des groupes de sociétés «étude comparée», certes on a fait quelques allusions aux lois tunisienne et Allemande, mais notre étude s'est basée à priori sur une étude comparée entre la loi algérienne et française, vu que cette dernière reste une source historique pour le droit algérien.

Première Partie

L'existence fiscale du groupe de sociétés

La reconnaissance du groupe de sociétés est une réalité de pur droit fiscal, car l'existence d'une firme sans que cette dernière jouisse de la personnalité morale est incompatible avec les préoccupations du législateur fiscal, qui cherche à imposer tous les contribuables réalisant un bénéfice quel que soit sa nature commerciale, industrielle, professionnelle etc. Les groupes de sociétés que ça soit en Algérie ou à l'étranger réalisent des chiffres d'affaires phénoménaux.

Le groupe de sociétés n'est pas reconnu comme entité juridique dans le cadre du Code de Commerce algérien, le même constat est fait en droit comparé notamment en France. La première reconnaissance du groupe de sociétés dans notre pays a été dans le Code des impôts directs et taxes assimilées, puis le nouveau Système financier algérien et le Code de commerce a traité de sujets se rapportant aux groupes comme les comptes de consolidés, comme on va le démontrer.

Le Code fiscal algérien a instauré un régime fiscal pour les groupes de sociétés qui est le régime de consolidation fiscale dès 1997. Ce régime fiscal présente beaucoup d'avantages d'ordre fiscal surtout, mais il nécessite l'adoption d'une bonne stratégie fiscale, car la consolidation fiscale n'est pas sans inconvénients. Lorsque on parle des groupes, on a tendance à parler de liens capitalistiques de domination, de sociétés de gestion de porte feuilles etc. Les conditions d'application de ce régime fiscal sont assez rigides en droit fiscal algérien et en droit comparé, spécialement pour le taux de détention du capital des sociétés filiales. Certaines sociétés se verront exclues du régime de consolidation soit pour défaut des conditions d'éligibilité, soit parce que cette éligibilité est d'ordre juridique par exclusion expresse des textes juridiques comme il est le cas des groupes pétroliers, qui sont régis par une fiscalité spécifique déterminée dans la loi relative aux hydrocarbures.

Il sera question dans le premier titre de la reconnaissance fiscale du groupe de sociétés et dans le deuxième titre du traitement fiscal du résultat d'ensemble du groupe de sociétés.

Titre I

La reconnaissance fiscale du groupe de sociétés

Dans le premier titre, il sera question de la constitution d'un groupe de sociétés dans le premier chapitre, puis l'introduction au régime de consolidation fiscale dans le deuxième chapitre.

La constitution des groupes de sociétés impose l'analyse des différents mécanismes de constitution d'un groupe: l'offre publique d'achat, les prises de contrôle, définition du contrôle, les différents types de contrôle, les types de groupes de sociétés: groupe de droit et groupe de fait: groupes à structure institutionnelle, la typologie du groupe reposant sur leur vocation: groupes industriels, groupes financiers : groupes personnels, la typologie reposant sur leur structure: les groupes à structure contractuelle: les contrats de distribution intégrée, les accords de distribution, le contrat de fabrication en commun et le contrat d'assistance technique du périmètre de consolidation fiscale par l'analyse des conditions d'application, ensuite des différentes formes de constitution de groupes possibles.

On parlera dans le deuxième chapitre des principales caractéristiques du groupe de sociétés et de la consolidation fiscale, les groupes de sociétés ont des avantages et inconvénients. Ensuite, on démontrera les principaux avantages et inconvénients de ce régime de consolidation fiscale. Puis, on étudiera le régime de consolidation fiscale en droit comparé, tout spécialement le droit allemand, vu que ce dernier reconnaît la personnalité morale au groupe de sociétés ainsi que les régimes fiscaux parallèles au régime de consolidation fiscale principalement en Europe; tel que le régime des sociétés mères et filiales, la consolidation sauvage, le régime dérogatoire de consolidation des résultats sans intégration, le nouveau régime pour les PME (le régime mondial consolidé), et le régime des contrats des groupes en droit allemand et enfin du périmètre de consolidation fiscale par l'analyse des conditions d'application et l'entrée en vigueur du régime fiscal.

Chapitre 1 : La constitution des groupes de sociétés

La constitution des groupes de sociétés peut s'effectuer par une offre publique d'achat (OPA) ou bien par une prise de contrôle et il y a une variété de groupes de sociétés. La détermination du périmètre de consolidation fiscale nécessite des conditions pour l'application de ce régime, lorsque ces dernières seront satisfaites le groupe de sociétés pourra bénéficier du régime de consolidation fiscale. On va constater que la notion de contrôle en droit commercial diffère du droit fiscal, ce dernier est très rigide pour l'application du régime de consolidation fiscale.

Il existe plusieurs types de groupe selon le but et l'objectif de ce dernier et plusieurs façons de constituer un groupe de sociétés.

Section 1 : Les différents mécanismes de constitution d'un groupe de sociétés

L'offre publique d'achat est la forme la plus adoptée pour la création d'un groupe de sociétés. Il y a aussi la prise de contrôle.

Sous-section 1 : L'offre publique d'achat (OPA)

Selon An. Chamoulaud. Trapiers et Gul. Yildirim : «L'offre publique d'achat (OPA) ou l'offre publique d'échange (OPE) est le mécanisme d'acquisition d'une société cotée en bourse par une autre. L'objectif est de permettre aux actionnaires de la société achetée d'obtenir le meilleur prix de leurs actions. Elle consiste à faire savoir aux actionnaires de la société convoitée que la société qui fait l'offre est prête, sous le contrôle du Conseil des marchés financiers (CMF) et de la Commission des opérations de Bourse(COB), à acheter leurs actions à un prix supérieur au cours de la bourse. Les offres publiques doivent porter sur 100% du capital»³³. Cela dit la cotation des entreprises algériennes dans le marché boursier reste assez restreinte. Cela dit le Code de commerce ne parle pas de l'offre publique d'achat dans le cadre des dispositions de l'article 732 bis 3 du dit Code, mais des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne ou cotées en bourse³⁴. Après l'instauration du nouveau système comptable financier en Algérie, l'augmentation de ce genre d'opération se fera sans doute, vu que ce plan comptable concerne surtout les sociétés cotées à la bourse des valeurs, en premier lieu³⁵. En Algérie, les offres publics d'achats ont touché selon nous le secteur publics plus que le secteur privé, on peut par exemple citer : la Société

³³ - An. Chamoulaud- Trapiers et Gul. Yildirim, Droit des Affaires: Relations de l'entreprise commerciale, Lexis Fac Droit, Paris, 2003, p. 69.

³⁴ - Art 732 bis 3 C.Com.Al : «*La société holding qui fait appel public à l'épargne et/ou cotée en bourse, est tenue à l'établissement et à la publication des comptes consolidés tels que définis à l'article 732 bis 4 du présent code*».

Selon le guide de la Bourse d'Alger : «*L'appel public à l'Epargne APE est une technique de financement par le marche qui permet de lever des capitaux très importants pour la société grâce à la participation d'investisseurs. Les personnes de droit algérien ou étranger pouvant faire Appel Public à l'Epargne sont : l'Etat, les collectivités locales, les autres personnes morales de droit public ainsi que les sociétés par actions. L'appel public à l'épargne est une procédure réglementaire régie par le code de commerce et encadrée par la commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse (COSOB) qui constitue l'autorité du marché des valeurs mobilières, d'où pour les sociétés une série d'obligations, notamment d'information financière*». V. Bourse d'Alger, Guide d'introduction en bourse, Société de Gestion de la Bourse des Valeurs, p. 3.

³⁵ - Art 732 bis 3 C.Com.Al pré.

Sonalgaz, qui a fait en 2011 des offres publiques d'achats et a ouvert aux souscripteurs la possibilité d'acquisitions à des obligations, ainsi que Air Algérie et Algérie Telecom³⁶.

La société peut procéder à une prise de contrôle en vue d'une constitution d'un groupe de sociétés.

Sous-section 2 : Les prises de contrôle

La notion de contrôle est primordiale dans la gestion des relations capitalistiques au sein du groupe, cela dit il existe différents modes de contrôle.

Une société possède le contrôle d'une autre, selon l'article 732 Code de commerce algérien dans trois situations :

« Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital qui lui confère la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ; c'est un contrôle de droit ;

- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ; c'est encore un contrôle de droit. Cette disposition reconnaît, sous la condition du respect de l'intérêt social, la licéité des conventions de vote ;

- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ; c'est un contrôle de fait. Ce contrôle correspond généralement à une diffusion large des titres dans le public».

Enfin, toute participation même inférieure à 10 % détenue par la société contrôlée est considérée comme détenue indirectement par la société qui la contrôle³⁷.

³⁶ - «L'obligation est un titre négociable qui, dans une même émission, confère à son titulaire un même droit de créance pour une même valeur nominale». V. aussi l'article 715 bis 81 C.Com.AI ; Cité par M. Salah, Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions, EDIK, Algérie, Oran, 2001, n°32, p.47.V ; Le rapport annuel de la commission d'organisations et de surveillance des opérations de bourses 2011, COSOB, Algérie, p.89.

³⁷ - Art 732 C.Com; v.aussi M. Salah, Les sociétés commerciales, T1, *op.cit.*, n°s 273 et 274, p.174. «Une unité est considérée comme contrôlant une autre entité dans les cas suivants :

- Lorsqu'elle a une détention directe ou indirecte, par l'intermédiaire de filiales, de la majorité des droits de vote dans une autre entité ou un pouvoir sur plus de 50 % des droits de vote obtenu suite à un accord avec les autres associés ; ou actionnaires ;
- Pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une entité ;
- Pouvoir de fixer les politiques financières et opérationnelles de l'entité ;
- Pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité ;

Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.» v. Art 40 décret exécutif n°2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°2007-11 du 25 novembre 2007 portant Système comptable financier algérien.

Le législateur algérien a interdit les participations croisées³⁸. De son côté P. Merle considère que, les participations croisées sont un signe de dangers multiples. Car pour lui ces participations rendraient l'actif des sociétés détenues indirectement fictifs en premier lieu et en second lieu, il aurait possibilité d'handicaper les possibilités d'offres publiques d'achats³⁹.

Il existe différentes façons de détenir le capital des sociétés filiales par la société mère, cela dit il y a une différence entre la notion de contrôle en droit fiscal et celle reconnue en droit comptable. Car ce dernier permet des pourcentages différents de taux de détention comme il va être démontré lors de l'étude des types de méthodes de consolidation comptable.

La notion de contrôle en droit fiscal algérien diffère de celle en droit comptable, le nouveau Système financier comptable reconnaît la notion de contrôle présumé, il définit le contrôle comme étant le pouvoir d'instaurer une politique financière ou bien opérationnelle dans les cas suivants :

- « Détention de la majorité des droits de vote dans une autre entité, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales⁴⁰ », cette dernière possibilité en droit comptable à mon avis est contraire et à l'opposé du droit fiscal, tout particulièrement l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées qui interdit la possibilité de créer des groupes pyramidaux ou cédulaires, car il exige une détention directe du capital de la société filiales sans aucun intermédiaire. Cela dit, le Code général des impôts français a permis une détention indirecte du capital social⁴¹.

Le contrôle est aussi considéré comme étant présumé en droit comptable algérien lorsque : «Le pouvoir de contrôle est sur un quota supérieure à 50 % des droits de vote obtenu suite à un accord avec les associés ou actionnaires ;

- lorsque la détention permet de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre société ou de fixer les politiques financières et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un accord, et enfin le pouvoir de réunir la

- «Les participations réciproques entre sociétés par actions sont interdites, lorsqu'une des sociétés détient de façon directe plus de 10 % du capital d'une autre société». V.art 730 C.Com.Al.

«Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

La société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés, conformément aux alinéas précédents, société holding.» Art 731 C.Com.Al.

³⁸ - Art 730 C.Com.Al préc.

³⁹ - Ph. Merle, Droit commercial Sociétés commerciales, *op.cit.*, n°661, p. 860.

⁴⁰ - Art 132-5 Al 1 S.C.F.Al

⁴¹ - Art 223 A al 1 C.G.I.Fr.

majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une société⁴²»;

On constate en comparaison avec les dispositions de l'article 731 alinéa 2 du Code de commerce algérien et les dispositions de l'article 132-5 Système comptable financier algérien que notre législateur n'a pas unifié les taux de détention des droits de vote, car pour parler d'un contrôle présumé des droits de vote en droit commercial, il faut avoir un pourcentage supérieur à 40 % , à l'opposé du nouveau Système comptable financier algérien, qui exige la détention de 50 % des droits de vote⁴³. Cette observation est pertinente, surtout que dans l'article 729 du même Code de commerce algérien, il parle d'un taux de détention de 50 %⁴⁴.

Selon l'article 6 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires, est réputée filiale toute société se trouvant sous une dépendance ou la direction d'une autre ou plusieurs sociétés. Le contrôle est de droit d'après le même article : « Lorsque la société dirigeante possède directement ou indirectement la majeure partie du capital ou la majorité des droits de suffrages susceptible de s'exprimer dans les assemblées générales d'associés ou d'actionnaires ou lorsque la société possède un pouvoir de décision. Les mêmes dispositions s'appliquent lorsque la société possède un pouvoir de nommer la majorité des administrateurs d'une autre société vue le pourcentage de détention de capital directement ou par un intermédiaire ou possède un pouvoir de décision dans la direction ou les réunions des assemblées générales ».

D'après J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville : «Le contrôle commercial selon les normes du Code de Commerce français peut résulter d'une détention des droits de vote ou d'un contrôle contractuel. Le premier peut être la conséquence d'une détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote, tandis que le deuxième intervient suite à un contrat ou de conditions stipulé dans ce dernier. Il s'agit donc d'un cas particulier de contrôle de droit dérogeant à la base fondamentale : la détention de la majorité des droits de vote»⁴⁵. Les mêmes auteurs stipulent que le contrôle peut être un contrôle de fait ou de droit, le premier est établi lorsque une société dirige une autre société dont elle ne détienne pas la majorité des droits de vote ou elle n'est pas en position d'exercer une influence dominante⁴⁶.

Le contrôle de droit peut être exclusif ou conjoint ou bien résulter d'une influence dominante. Pour P. Merle : «Le contrôle exclusif résulte soit de la

⁴² - Art 132-5 S.C.F.Al. v.aussi Conseiller Fiscal Genève, AMS Conseils : Conseiller en fiscalité suisse et internationale, Les clés du groupe, Organisation du groupe, n°25, pp.15 et 16. V. <http://www.grouperf.com/catalogue/general/282/extrait.pdf>.

⁴³ - Art 731 Al 2 C.Com.Al et art 132-5 S.C.F.Al.v.aussi M. Salah, *op.cit*, n° 275, p.175.

⁴⁴ - Selon l'article 729 C.Com.Al : «Une société est considérée comme étant société mère lorsque elle détient une fraction supérieure à 50 % du capital d'une autre société. Lorsque le pourcentage de détention est égal ou inférieur à 50 % elle est considérée comme ayant une simple participation dans le capital».

⁴⁵ - J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville, Comptes consolidés, Francis Lefebvre, Solutions françaises et internationales, Paris, 1989, n°s 1443-1 et 1443-2, p.93.

⁴⁶ - J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D.de Menonville, *op.cit.*, n°1443-3, p. 94.

détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre société, soit de la désignation pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, soit du droit d'exercer une influence dominante en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires. Au contrôle exclusif correspond l'intégration globale des sociétés contrôlées⁴⁷». Cette observation est valable pour le droit algérien, car il y a une reproduction comptable de l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs des capitaux des sociétés, ce qui laisse comprendre qu'il y a une exclusivité de contrôle du capital⁴⁸. Pour le contrôle conjoint, P. Merle explique : « Que c'est le partage du contrôle d'une société exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord⁴⁹».

On conclut, à mon avis, que la notion de droit de contrôle diffère selon, qu'on soit devant le droit commercial, fiscal ou comptable. Cette divergence a des conséquences sur l'application du régime de consolidation fiscale et la conception de la consolidation elle-même. Consolidation fiscale et comptable peuvent se trouver entre deux extrêmes, comme il va être démontré, lors de l'étude des méthodes de consolidation comptable.

Parallèlement à la forme de détention du capital des filiales par la société mère, il existe plusieurs types de groupes de sociétés.

Section 2: Les différents types de groupes de sociétés

Selon M.A Moutieu :« Les groupes de sociétés peuvent avoir plusieurs classifications. L'une d'elles est fondée sur la coopération entre sociétés, qui peut se faire sur une base égalitaire ou sous un rapport de dépendance économique. Les groupes financiers reposent sur des liaisons financières et mettent en présence une société mère et une ou plusieurs autres sociétés sous son contrôle. Alors que les groupes personnels reposent sur la communauté d'associés ou de dirigeants. Les groupes à structures contractuelles assurent une coopération entre les sociétés participantes sur la base de divers contrats équilibrés ou non⁵⁰».

⁴⁷ - Ph. Merle, *op.cit.*, n°664, p. 864.

« Les sociétés contrôlées à 100 % sont des sociétés qui ont été créées par exemple, pour avoir la possibilité de conclure, dans des alliances par entrée ultérieure d'un ou plusieurs partenaires, des entités que le groupe souhaite voir identifier clairement, des activités à l'étranger qu'il est obligatoire pour des raisons fiscales de filialiser ou encore de simples héritages ou achats que l'on conserve sous leur forme juridique initiale »; v. Fr. Haffen, préface Y. Michot, *Le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe*, Éd d'Organisation, Paris, 1999, p. 14.

⁴⁸ - Art 132 -7 S.C.F.AI

⁴⁹ - V.art.L.233-16-III C.Com.Fr ; Ph. Merle, *op.cit.*, n°664, p. 864.

⁵⁰ - M.A Moutieu épouse Njandeu préface de P.G Pougoue, *L'intérêt social en droit des sociétés, Etudes africaines, Droit, Justice économie Afrique noire*, L'Harmattan, Paris, 2009, n° 125, p.86.

Pour M. Fromont, les groupes de sociétés en Allemagne sont plus réglementés par des contrats. Le législateur allemand a traité aussi les groupes de fait (Faktische Konzern) constitués pour des raisons purement financiers⁵¹. Le législateur français s'est beaucoup ressourcé de la loi allemande, notamment en matière de droit commercial⁵².

La question qui s'impose à cette occasion et qui est persistante à mon avis : Est-ce que le législateur algérien a fait la distinction entre le groupe de droit et le groupe de fait ou plus expressément ?

A mon avis oui, même si en droit commercial il n'a pas utilisé le terme de groupe de fait, les offres publiques d'achat nous permettent de dire qu'il existe en Algérie des groupes constitués pour des raisons financières tout simplement. Par plusieurs lectures des différents textes, on a trouvé un texte express dans le Code de procédures fiscales. Il s'agit de l'article 160 du dit Code, où le législateur fait la distinction entre le groupe de fait et le groupe de droit, lorsque il a parlé des entreprises et sociétés dont les dossiers fiscaux relèvent de la direction des grandes entreprises.

Sous-section 1 : Groupes à structure institutionnelle

La typologie du groupe peut reposer sur sa vocation ou bien sur sa structure.

1) La typologie des groupes reposant sur leur vocation

Les groupes de sociétés peuvent avoir un but industriel, financier, ou bien personnel.

A) Groupes industriels

D. Gibirila attribue le nom de groupe industriel : «A un groupe dont la société mère exerce une activité industrielle ou commerciale, selon lui les groupes de sociétés industriels ont tendance à devenir des groupes financiers⁵³». À mon avis, la plupart des groupes de sociétés instaurés en Algérie jusqu'à présent sont des groupes industriels, comme le Groupe Saidal, Cevital spécialisés dans la production et la distribution. Même observation est valable pour les groupes étrangers implantés en Algérie.

⁵¹ - M. Fromont, Droit allemand des affaires, Droit des biens et des obligations, Droit commercial et du travail, Domat droit privé, Montchrestien, Librairie Eyrolles, Paris, 2001, n°466, p. 236.

⁵² - C. Duouloux-Favard, L'histoire des grandes sociétés en Allemagne, France et Italie, Revue internationale de droit comparé, 1992, Vol 44, N°4, pp. 849-881.

⁵³ - D. Gibirila, Groupes de sociétés, Commercial, Fasc. 1574, 15 novembre 2005, LexisNexis SA, 2006, n°5, p.6.

B) Groupes financiers

Selon Br. Bachy et M. Sion, les groupes de sociétés financiers gèrent des liens financiers ou capitalistiques entre la société mère et les filiales et cela par la détention de la majorité des droits de vote, ils ajoutent que ça soit de façon directe ou indirecte⁵⁴. Al. Atangana, conclut : «Qu'on arrive à un groupe financier par la prise de participation : cette dernière permet la constitution de groupes d'une très grande diversité. Les liens financiers résultent du fait qu'une société possède une portion ou la totalité du capital d'une autre société. Il ajoute que, le pourcentage de capital détenu ne correspond pas toujours au pourcentage des votes, en raison des décalages éventuels entre les deux pourcentages, qui peuvent résulter notamment de l'existence d'actions à dividendes prioritaires sans droit de vote⁵⁵».

Les groupes de sociétés financiers en Algérie, sont généralement des banques et des établissements financiers de nationalité étrangère comme par exemple le groupe Société Générale qui a des filiales en Algérie. A mon avis le législateur algérien et tout particulièrement le législateur comptable a accordé aux droits de vote une importance supérieure aux droits dévolus à la société mère sur le capital social. Cette conclusion résulte d'après nous des dispositions de l'article 132-4 du Système comptable financier où le législateur a dispensé la société dominante d'établir les comptes consolidés, du moment où elle détient 90 % des droits de vote.

C) Groupes personnels

D'après D. Gibirila, il s'agit d'un ensemble de sociétés où on prend en considération les associés ou de dirigeants sociaux. Selon cet auteur : «Les groupes personnels ne vise que les dirigeants de droit dont l'identification ne soulève pas de difficulté majeure dans la mesure où ils sont mentionnés au registre du commerce et des sociétés et non les dirigeants de fait⁵⁶». Mais cette définition à mon avis est limitative de la responsabilité tant juridique que fiscale des dirigeants et ne protège pas les tiers ayant conclu des contrats et conventions avec le groupe ou une des filiales du groupe.

⁵⁴ - Br. Bachy et M. Sion, *op.cit.*, n°1.3, p.7. « Il est toutefois à noter que certains groupements d'entreprises établissent des comptes combinés. Les comptes combinés sont des comptes établis par des entités ou sociétés qui sont soumises à une même stratégie de décisions et qui forment un ensemble économique situé ou non sur le territoire national sans l'existence pour autant entre elles de liens juridiques de domination. Il incombe à ces sociétés d'établir et de présenter des comptes combinés comme si il s'agissait d'une seule entité » ; v. Art 132- 19 Annexe I S.C.F.Al et Art 33 S.C.F.Al. Pour plus de précision, se référer au chapitre 2 passage du résultat comptable au résultat fiscal du deuxième titre de la première partie de cette thèse, p.89.

⁵⁵ - Al. Atangana, Mémoire Online, Étude du projet d'Intégration Fiscale des Groupes de Sociétés en Zone CEMAC, Université de Douala-DESS Fiscalité Appliquée, 2000, p.11.

⁵⁶ - Cass.com., 29 mai 1967 : Bull.civ.1967, III, v.D. Schmidt, Les conflits d'intérêts dans les sociétés anonymes : Joly 1999, p.71.V.aussi.D. Gibirila, Groupes de sociétés, Commercial, Fasc. 1574, *op.cit.*, n°17, p.6.

Notons que, le Code de procédures fiscales algérien, a réglementé le dirigeant de fait, notamment pour ce qui s'agit de la responsabilité fiscale des dirigeants, comme le mentionne ; H. Zenasli dans sa thèse sur «La responsabilité fiscale des dirigeants des sociétés commerciales »⁵⁷. Les groupes de sociétés personnels sont limités en droit algérien et sur le plan de la pratique, on retrouve surtout les groupes financiers et industriels.

La classification des groupes peut être effectuée également sur la base de leur structure.

2) La typologie reposant sur leur structure

On peut, en vertu des structures utilisées, distinguer trois types de groupes : pyramidal, radial et circulaire auxquels s'ajoute un type complexe.

D. Gibirila est un des auteurs ayant fait la classification des groupes de sociétés sur le paramètre de la structure. Il explique que : «Dans la structure pyramidale, une société mère détient des participations dans un certain nombre de filiales qui, elles-mêmes ont des participations dans d'autres filiales et ainsi de suite. Ces participations en «**échelle**» ou en «**cascade**» présentent l'intérêt pour la société mère de contrôler un grand nombre de sociétés sans que l'opération soit pour elle trop onéreuse. Si par exemple avec une participation de 30 %, elle contrôle une deuxième société qui fait pareil vis-à-vis d'une troisième société, cela signifie qu'elle va contrôler cette dernière avec seulement 9 % de son capital⁵⁸».

Cette classification : groupe pyramidal, radial et circulaire et complexe est inconcevable en droit fiscal algérien à mon avis. Car l'application du régime de consolidation fiscale selon les dispositions de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées oblige une détention directe du capital social des sociétés filiales et sans intermédiaire. Nous pouvons dire que les groupes à structure pyramidale et circulaire vont en contradiction avec le régime de consolidation fiscale. Mais, à mon avis les sociétés du groupe peuvent toujours opter pour ce genre de structure, si elles choisissent un régime fiscal d'imposition séparée (déclaration fiscale séparée de la société mère et des sociétés filiales).

D. Gibirila démontre que dans la structure radiale : «Une même société détient des participations dans plusieurs sociétés distinctes. Elle se situe alors au centre de ces sociétés organisées autour d'elle, mais qui restent financièrement isolées

⁵⁷ - Art 155 C.P.F cité par H. Zenasni, La responsabilité fiscale des dirigeants des sociétés commerciales, sous la direction du Professeur Yelles Chaouche Bachir, Université d'Oran, Faculté de Droit, Ecole Doctorale Droit comparé des affaires, Mémoire de Magistère dans le cadre de l'Ecole doctorale, Droit comparé des affaires, 2012, p.33, concernant la définition du dirigeant de fait : V. H. Zenasni., La responsabilité fiscale des dirigeants des sociétés commerciales, *op.cit.* .p.31.

⁵⁸ - D.Gibirila, Groupes de sociétés, Commercial, Fasc. 1574, *op.cit.*, n°19, p.7.

les unes des autres⁵⁹». Pour J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville: « Le groupe, peut être constitué sous une forme verticale ou horizontale. Le premier est constitué de la société mère et les sociétés placées sous son contrôle exclusif, le second peut comporter des sous-groupes à la tête desquels sont des sociétés mères de sous-groupes et soumis à une direction collégiale⁶⁰».

Sous-section 2 : Les groupes à structure contractuelle

Les groupes contractuels comme l'explique V. Magnier : «Sont organisés en fonction de divers contrats qui vont lier les sociétés les unes aux autres, visant à renforcer leur dépendance les unes par rapport aux autres (ou à une autre). On peut relever l'existence de deux types de groupes contractuels, selon que les accords favorisent la collaboration entre sociétés ou leur intégration»⁶¹. Il existe **des contrats d'union**, ces derniers recouvrent selon D. Gibirila : « Des conventions destinées à permettre à leurs signataires de mettre en œuvre une politique commune, une action concertée, tout en préservant fortement leur indépendance et leur souveraineté. Ces conventions visent à renforcer la puissance économique des sociétés qui y sont parties, tout en limitant le plus possible les abandons d'autonomie qu'implique l'intégration économique de ces dernières. La caractéristique commune aux contrats d'union est que les entreprises signataires sont juridiquement placées sur un pied d'égalité⁶².».

Aux contrats d'union comme l'explique D. Gibirila, il y a les contrats d'intégration : « Ces derniers visent à créer une communauté de politique économique entre les sociétés groupes. L'unité de décision est obtenue soit par les clauses de non-concurrence, soit par des clauses de subordination économique qui établissent une inégalité juridique des sociétés en cause, l'une d'entre elles remplissant un rôle de société directrice analogue à celui rempli par les sociétés mères à l'égard des filiales⁶³».

1) Les contrats de distribution

Pour V. Magnier : « Il y a trois types de contrat de distribution intégrée: la concession, le contrat d'enchaînement et le contrat d'adhésion à un groupement de détaillant. Dans les deux premiers types, le détaillant est largement sous

⁵⁹ - D. Gibirila, Droit des sociétés, *op.cit.*, n°227, p.124.

⁶⁰ - J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D.de Menonville, *op.cit.*, n°s 1015 et 1016, p. 18.

⁶¹ - V. Magnier, sous la direction de M-A Frison-Roche, Droit des sociétés, Dalloz, 4^{ème} Edition, Paris, 2009, n° 703, p. 379.

⁶² - D. Gibirila, Droit des sociétés, *op.cit.*, n°231, p. 125.

⁶³ - D. Gibirila, Droit des sociétés, *op.cit.*, n°232, p.125.

le contrôle et l'autorité du fabricant. Dans ce cas des contrats d'adhésion, les détaillants sont regroupés autour d'une enseigne ou d'une marque commune et l'intégration est à degré variable allant du recours libre et partiel à un service commun d'achats jusqu'à la transformation du détaillant en gérant de succursales en passant par le contrat de franchise⁶⁴».

Pour ce qui est des accords de distribution comme le précisent J.Y. Eglem et P. Gazil se manifestent principalement par les contrats de franchise⁶⁵. Pour ce qui est des accords de coopération, selon V. Magnier: «C'est des conventions ayant pour objet de permettre à deux ou plusieurs sociétés ou groupes de sociétés d'unir leurs efforts, sur un pied d'égalité, dans certains secteurs de leur activité (mise en commun de moyens de recherche...). Ces accords prennent le nom de joint-venture lorsqu'ils réunissent des sociétés relevant des droits différents⁶⁶». A noter que : « Le joint-venture ne répond pas à la notion de groupe de sociétés. Car dans la plupart des alliances technologiques ou industrielles se traduisent par la création d'une société commun ou joint-venture souvent détenue à 50.50⁶⁷».

2) Le contrat de fabrications en commun

Pour J-Y. Eglem et P. Gazil : «Le contrat de fabrication commun est un contrat par lequel deux entreprises ou plus participent à la production dans une unité commune⁶⁸».

3) Le contrat d'assistance technique

Ce genre de contrats s'inscrit dans le cadre de contrats de transfert de technologie, comme supports du transfert de compétence, comme le souligne J.J. Brust⁶⁹.

Il a été jugé par la Cour d'Appel d'Aix-en-Provence par deux arrêts en date du 23 janv.et 31 mars 1980: « Qu'une convention d'assistance technique peut témoigner de l'existence de relations entre une société mère et sa filiale dans le cadre d'un litige opposant cette société mère à un salarié détaché à l'étranger dans la filiale

⁶⁴ - V. Magnier, sous la direction de M-A Frison-Roche, Droit des sociétés, *op.cit.*, 2009, p. 381.

⁶⁵ - J-Y Eglem et P. Gazil, sous la direction de P. Dobler, La consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, Vuilbert Gestion, Paris, 1984, p.27.

⁶⁶ - V. Magnier, sous la direction de M-A Frison- Roche, Droit des sociétés, *op.cit.*, n° 704, p. 380.

⁶⁷ - Il est dès lors nécessaire de prévoir dès sa création des clauses de sortie permettant, en cas de conflit, un déblocage de la situation, En savoir plus sur http://www.lesechos.fr/finance-marches/vernimmen/definition_joint-venture.html?gXhy4It1JjpZtXDW.99.

⁶⁸ - J-Y. Eglem et P. Gazil, *op.cit.*, p.19.

⁶⁹ - J-J. Brust, L'assistance technique dans les contrats de transfert technologique: Paris, Jurisprudence Générale Dalloz, ISSN, Recueil Dalloz Sirey, Hebdomadaire, D.1979, chron.p.1.

qui ayant été licencié sans cause réelle et sérieuse, sollicite sa réintégration dans la société mère⁷⁰». Ce genre de contrat d'assistance ne répond pas lui aussi à la notion de groupe de sociétés, suivant les dispositions du Code des impôts, comme il va être démontré dans le cadre du traitement des conditions d'application du régime de consolidation fiscale⁷¹. Mais on note l'augmentation de ce genre de contrats comme même en Algérie, surtout dans le secteur technologique, informatique, ou de l'automobile à titre d'exemple **Renault**.

Dans le deuxième chapitre, on parlera de l'introduction au régime de consolidation fiscale, il sera traité des principales caractéristiques du groupe de sociétés et de la consolidation fiscale. Des avantages et inconvénients des groupes de sociétés, les avantages et inconvénients de la consolidation fiscale, puis un aperçu historique du régime de consolidation fiscale.

Ce genre de contrats ne peut donner naissance aux groupes de sociétés au sens commercial et fiscal.

Chapitre 2 : Introduction au régime de consolidation fiscale

On peut regretter que, jusqu'à ce jour, il n'existe pas une reconnaissance juridique du groupe Algérie⁷². En France, les auteurs J. Hamel, G. Lagarde et Al. Jauffret avancent que : « La reconnaissance du groupe entraînerait des difficultés en raison de la superposition des personnes morales. Selon une première observation, cette reconnaissance pourrait conduire à générer une double personnalité morale attachée à chaque société du groupe. Une société aurait une personnalité propre et une personnalité en tant que membre du groupe, ce qui serait source de confusion et de paradoxe, puisque chaque être physique ou moral ne peut avoir qu'une seule personnalité juridique. Selon une seconde conception, la reconnaissance du groupe conduirait à la négation de la personnalité morale de chaque société membre du groupe. Les sociétés du groupe disparaîtraient au profit d'une société unique à succursales⁷³».

J. Hamel, G. Lagarde et Al. Jauffret se sont intéressés au droit allemand, car ce dernier a bien développé la notion de groupes de sociétés, ils

⁷⁰ - CA Aix-en-Provence, 23 janv. et 31 mars 1980 : D. 1980, jurispr.p.301, note J. Mestre et M. Buy). : «Selon les termes de l'arrêt, si l'application de l'article L.122-14-8 du Code du travail français est subordonnée à l'existence d'une position dominante de la société mère par rapport à sa filiale étrangère, cette position n'est pas nécessairement liée à une participation majoritaire au capital de la filiale; il suffit qu'il y ait un contrôle exercé sur celle-ci. La position dominante peut résulter en particulier, d'une convention d'assistance technique conclue entre les deux sociétés».v.D. Gibirila, Groupe de sociétés, Commercial, *op.cit.*, Fasc 1574, n°28, p. 8.

⁷¹ - v. Section 3 du premier chapitre de la première partie de cette thèse.

⁷² - On parle ici du Code de Commerce Algérien et aussi Code des Sociétés Français.

⁷³ - Les succursales ne sont que de simples centres d'exploitation sans personnalité juridique ; v. J. Delga, *op.cit.*, pp.333 et 334.

expliquent dans leurs écrits que le : «l'**Aktiengesetz** allemande du 6 décembre 1965 (dans le livre III consacré aux entreprises liées **verbundene Unternehmen**). Il a le mérite d'avoir fait une première tentative d'organisation, fondée sur la distinction du groupe de droit et du groupe de fait. Le groupe de droit résulte d'un accord publié au registre du commerce. La société dominante exerce le pouvoir de décision à l'intérieur du **Konzern**. Par exemple, elle prend à bail ou en gérance l'exploitation de la ou des sociétés dominées, ou elle stipule à son profit un transfert de bénéfices. Aux actionnaires «externes», le choix est offert entre leur retrait ou l'échange de leurs titres contre des actions de la société dominante ou une compensation annuelle»⁷⁴.

Les groupes de sociétés en tant qu'entité à part entière méconnue du droit commercial, nécessite une définition fiscale que nous étudierons dans la section 1, puis l'aperçu historique du régime de consolidation fiscale dans la section 2, et enfin le périmètre de consolidation fiscale dans la section 3.

Section 1: Les principales caractéristiques du groupe de sociétés et de la consolidation fiscale

Aux termes de l'article 138 bis alinéa 3 du Code des impôts directs et taxes assimilées algérien : « Le groupe de sociétés s'entend de toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée Société mère, tient les autres appelées membres sous sa dépendance par la détention directe de 90 % ou plus du capital social et dont le capital social ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90 % ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère». On appelle groupe de sociétés, selon la définition formulée par la direction générale des impôts algérienne : « Est l'ensemble constitué par plusieurs sociétés, ayant chacune leur existence juridique propre, mais

⁷⁴ - « *La validité du contrat de Konzern est subordonnée à l'autorisation donnée par l'assemblée des actionnaires, la majorité des trois quarts du capital représenté. Ces conditions remplies et les stipulations du contrat étant respectées, la société dominante ne peut être poursuivie par les actionnaires externes invoquant un préjudice résultant de l'accord* » ; v. J. Hamel, G. Lagarde, Al. Jauffret par G. Lagarde, Droit Commercial, Sociétés, Groupements d'intérêt économique Entreprises publiques, 2^{ème} Vol, T 1, Dalloz, Paris, 1980, n°773, pp.581 et 582.

«Pour ce qui est du concept de corporate governance apparu dans les années soixante, comme à la même époque l'analyse du gouvernement d'entreprise, se situe dans les mouvements d'entreprises citoyennes, dans la lignée des mouvements consuméristes et des mouvements libéraux Nord-Sud. Il prenait comme exemple le système français, avec sa planification souple dont la réussite impressionnait les libéraux anglais et américains, et le système allemand. Les années 1980 ont vu le développement de la liberté managériale, avec la vogue des OPA et des MLBO. Le concept de corporate governance est reparu dans les années 1990. Les travaux de l'American Law institut (1993) et en Angleterre le code du Cadbury Committee(1992) marque le renouveau du gouvernement d'entreprise».v. A. Shonfield, Le capitalisme d'aujourd'hui, NRF, 1967, p.123. Lexinter.net. v.www.lexinter.net/BOURSE/holdings.htm.

unies entre elles, dite société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision⁷⁵».

Le Code de commerce algérien considère une société comme étant une société mère du moment où elle possède plus de 50% du capital d'une autre société⁷⁶, cela dit le Code de commerce ne reconnaît pas la personnalité morale au groupe de sociétés⁷⁷. Cependant, malgré l'absence de personnalité morale du groupe de sociétés en droit commun, ces derniers ont connu une expansion économique et industrielle incroyable, car ils offrent des avantages et des privilèges importants aux sociétés.

Sous-section 1: Les avantages et les inconvénients des groupes de sociétés

La constitution d'un groupe de sociétés présente de multiples avantages, mais elle comporte aussi des inconvénients à prendre en considération.

1) Les avantages des groupes de sociétés

Parmi les auteurs ayant démontré les avantages des groupes de sociétés, on cite T. Belloula selon lui : «L'autonomie juridique de chaque société du groupe, la séparation des patrimoines des sociétés contrôlées du patrimoine de la société mère donne à cette dernière une certaine protection en cas de faillite ou de règlement judiciaire. Le groupe de société peut acquérir une rentabilité importante grâce à l'autonomie de gestion des sociétés contrôlées et à la spécialisation par secteur d'activités⁷⁸». Le groupe de sociétés facilite l'acquisition et la pénétration de nouveaux marchés, notamment étrangers⁷⁹. En d'autres termes, le groupe des sociétés constitue comme le déclare J. Bussy: «Un instrument multiplicateur de la croissance des entreprises, puisqu'il leur permet d'accroître les débouchés, les sources de financement et la production. Par ailleurs, il facilite le franchissement des frontières politiques et économiques et par conséquent, l'implantation de filiales à l'étranger⁸⁰». Selon J-Y

⁷⁵ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, *op.cit.*, n° 39, Mars 2009, p.2 ; v. <http://larbibouamrane.com/fr/wp-content/uploads/2015/06/INTEGRATION-FISCALE-LETTRE-39.pdf>.

⁷⁶ - Art 729 Al 1 C.Com : «Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première».

⁷⁷ - Arts 729 à 732 bis 4 C.Com.Al.

⁷⁸ - T. Belloula, Droit des sociétés, Collection Droit Pratique, 2^{ème} Ed, Berti Ed, Alger, 2009, p.84.

³⁴ - D. Gibirila, Groupes de sociétés, Commercial, Fasc.1574, *op.cit.*, n° 4, p.4.

⁸⁰ - J. Bussy, préface de Y. Chapaut, Droit des affaires, Presse de sciences Po et Dalloz, Paris, 1998, p.238.

Eglem et P. Gazil, il y a des groupes qui ont réussis tels que : Le groupe Elf-Aquitaine, la C.G.E; Pechiney, Schneider ou Saint-Gobain, etc.⁸¹.

Parmi les avantages des groupes de sociétés cités par Br. Bachy et M. Sion, la facilité des alliances entre entreprises, ce qui permet des échanges entre sociétés, par la création de filiales⁸².

Cela dit la constitution d'un groupe de sociétés n'est pas sans inconvénients.

2) Les inconvénients des groupes de sociétés

Selon l'auteur algérien T. Belloula : «Les dangers sont rares, mais possibles : Le risque de l'extension du passif aux filiales de la société mère n'est pas exclu. Les créanciers ont tendance à tenir compte plus de la solvabilité du groupe que de ses filiales avec lesquelles ils ont contracté ! Car la confusion des patrimoines est possible»⁸³. D. Gibrila ajoute d'autres dangers liés aux groupes de sociétés, comme par exemple la possibilité de poursuivre la société mère en cas d'enregistrement de dettes au niveau des sociétés filiales⁸⁴. Pour M. Buy, le groupe de sociétés peut engendrer des problèmes pour les intérêts des associés minoritaires⁸⁵.

A mon avis même si le Code des impôts directs et taxes assimilées n'a pas prévu une solidarité entre les sociétés du groupe pour le paiement de l'impôt. Cela n'empêcherait pas les sociétés filiales de rester solidaires avec la société mère comme l'a indiqué la circulaire relative aux groupes de sociétés⁸⁶.

L'option pour le régime de consolidation fiscale a quelques avantages, mais n'est pas sans inconvénients.

⁸¹ - J-Y. Eglem et P. Gazil, sous la direction de P. Dobler, *opcit*, .27.

⁸² - Br .Bachy et M. Sion, *op.cit.*, p.11.

⁸³ - T. Belloula, Droit des sociétés, *op.cit.*, p. 84.

⁸⁴ - D. Gibrila, Droit des sociétés, *op.cit.*, n°218, p.122.

⁸⁵ - M. Buy, Les salariés et les associés minoritaires dans les groupes de sociétés : Aix-en-Provence 1993.- Ch.Freyria, La conception sociale du groupe d'entreprises : Etudes J. Savatier p.201, 1992.-Th. Bonneau, Les salariés et les opérations sociétaires: le droit d'information et de critique : RJDA 7/1996, p.625). «Ainsi, peuvent-ils se voir employés par une filiale soumise à des conventions collectives moins avantageuses ou être confrontés à des mutations incessantes préjudiciables à leur carrière »; v.D. Gibrila, Les Groupes de sociétés, *op.cit.*, n°5, p.3.

⁸⁶ - Ministère des finances, La circulaire n°07, MF/DGI/DLF/LF/97 relative au régime fiscal des groupes de sociétés, p.11.

Sous-section 2 : Les avantages et inconvénients de la consolidation fiscale

La consolidation fiscale présente quelques avantages, mais comporte aussi quelques inconvénients.

1) Les avantages de la consolidation fiscale

Pour N. Gharbi : «La consolidation réalise une certaine neutralité fiscale au niveau des prix de transfert, dans la mesure où étant imposée sur le résultat consolidé de ses exploitations directes ou indirectes, quels que soient leurs pays d'implantation, et ne devant l'impôt que déduction faite des impositions dues à l'étranger, la société-mère ne peut plus alléger la charge fiscale de son groupe en opérant des arbitrages fiscaux⁸⁷». Quand on parle des prix de transfert, on parle des groupes multinationaux, notamment en Algérie, suivant l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées qui traite des transferts transfrontaliers. Selon le même auteur, la consolidation assure la transparence fiscale et juridique des sociétés du groupe⁸⁸.

La consolidation fiscale présente quelques inconvénients.

2) Les inconvénients de la consolidation fiscale

P. Billion a critiqué le régime de consolidation fiscale, selon lui : «Son application dépend de conditions rigides, spécialement par le taux de détention de la société mère du capital social des sociétés filiales. S'ajoute à cette condition l'obligation d'avoir des dates d'ouverture et de clôture des exercices similaires entre chaque société filiale du groupes⁸⁹». Pour ce qui est du droit algérien, le législateur a instauré à son tour des conditions serrées à l'application de ce régime par la nécessité d'une détention de 90 % du capital social de la société filiale et aussi il a exigé une détention directe sans intermédiaire, à l'opposé du droit français qui permet la constitution de groupe pyramidale ou circulaire ou plus encore radial⁹⁰.

Le régime de l'intégration fiscale ou de la consolidation fiscale a vécu une période de gloire dans les pays de l'Europe, les principaux paramètres de ce régime

⁸⁷ - N. Gharbi, Le contrôle fiscal des prix de transfert, Préface de Th. Lambert, l'Harmattan, Paris, 2005, n°238, p.117. Nous parlerons des prix de transfert dans le chapitre 1 du deuxième titre de la première partie de cette thèse intitulé les prix de transfert au sein du groupe de sociétés.

⁸⁸ - N. Gharbi, *op.cit.*, n°226, p.111.

⁸⁹ - «La durée et la date de clôture des exercices doivent être formulée pour une durée de cinq ans par la holding dans les trois mois (ou quatre mois pour les exercices clos le 31 décembre) du début du premier exercice de l'intégration enfin il faut l'accord des filiales», P. Billion, *op.cit.*, p.58.

⁹⁰ - Art 138 bis Al 1 C.I.D.T.A et art 223 A Als 1 et 2 C.G.I.Fr.

ont été déterminés dans la législation allemande. Ce qui nous mène vers l'étude de l'historique de ce régime.

Section 2: Le régime de consolidation fiscale en droit comparé

Le régime de consolidation fiscale ou intégration fiscale a connu une grande expansion en Allemagne, les principales normes fiscales concernant ce régime ont été instaurées dans ce pays. Cela dit, en Allemagne, le groupe de sociétés appelé «**Konzern**» jouit de la personnalité morale, comme il va être démontré.

Sous-section 1: Les premières initiations par les Konzerns en Allemagne

Parmi les écrivains ayant consacré leurs recherches aux groupes de sociétés en Allemagne. On retrouve H. Friedlaender, pour ce dernier : « **Les Konzerns** ont connu un grand épanouissement en Allemagne. La loi de 1931 a défini les notions de société dominante et de société dépendante qui jouent un grand rôle dans le **droit des Konzerns**. La loi de 1937 a pour la première fois donnée une définition du **Konzern**. Aux termes de l'article 15 de cette loi, il existe un **Konzern** lorsque des entreprises juridiques indépendantes sont groupées sous une direction unique, en vue de poursuivre des fins économiques»⁹¹. A. Piettre, a retracé l'historique des Konzerns en Allemagne Nazi, et son rôle dans l'économie et l'industrie allemande, cet auteur relate : « Qu'en 1938 six Konzerns produisaient à eux seuls 98 % de la fonte et 95 % de l'acier de cette région. Un seul groupe, celui des **Vereinigte Stahlwerke**, produisait plus de la moitié : 56 % pour la fonte, 53 % pour l'acier. Venait ensuite le Konzern Krupp avec 12 % pour la fonte et 13 % pour l'acier, et les groupes **Mannesmann, Haniel, Hoesch, Klöcker**⁹²».

Selon H. Heide: « Parce qu'il y eu de l'entreprise sous forme **Konzern**, il y a eu mutation du mouvement syndical au lendemain de la première guerre mondiale: lutte pour la reconnaissance du travailleur comme être humain, ce qui idéologiquement affaiblit le mouvement syndical. Cet intérêt pour les **Konzerns** d'affaiblir le syndicalisme explique d'ailleurs leur soutien au nazisme de 1933-45⁹³». Pour Al.

⁹¹ - H. Friedlaender, Konzernrecht, Revue internationale de droit comparé. Vol. 9 N°3, Juillet-septembre, 1957.pp.608 et 610.

http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_00353337_1975_num_9_3_11098.

⁹² - «*Rappelons qu'à cette époque la production métallurgique de la Ruhr représentait environ 70 % de celle de toute l'Allemagne*»,». A. Piettre, Concentration et déconcentration en Allemagne occidentale, De l'accord de Potsdam au plan Schman, Revue économique, Vol. 2, 1951, n°4, p.434.

⁹³ - Les Konzerns en Allemagne, <http://ldebeauvoir.free.fr/AEH/croissance%20all%20et%20entreprises%20%20colles/Les%20Konzerns.doc>, p.1.

Delfosse : «Le régime d'intégration globale **Organshaft** allemand, permet un transfert de bénéfices et des pertes à la société allemande dominante⁹⁴».

Le Ministère des finances du Canada, a fait une étude comparative de plusieurs systèmes fiscaux, ainsi que pour les groupes de sociétés. Selon cette étude, les conditions du bénéfice du régime Organshaft sont moins rigides en Allemagne qu'en France, car il nécessite que la société mère soit détentrice de 50 % du capital. A l'opposé, du régime d'intégration français, ce dernier exige la détention de la société mère d'au moins 95 % du capital des sociétés filiales. A la condition de détention du capital, vient s'ajouter l'accord des sociétés filiales, pour le transfert de l'ensemble des bénéfices et des pertes à la société mère⁹⁵.

En Allemagne, les pertes fiscales générées avant l'entrée de l'intégration fiscale, ne peuvent être imputées sur le résultat d'ensemble du groupe. Le département français spécialisé en fiscalité allemande et qui a son siège à Berlin a instauré un guide sur la fiscalité allemande. Il démontre que : «Ces pertes pourront être utilisées par la filiale elle-même après la fin de l'**Organshaft**. Les pertes pré-intégration de la mère peuvent quant à elles être utilisées dans le groupe fiscal. La perte fiscale d'ensemble de l'**Organshaft** est reportée et utilisée par la société mère intégrante selon les conditions et limites de droit commun (notamment imposition minimale et remise en cause du report en cas de cession de titres)⁹⁶». Selon le même département, le régime allemand Organshaft a un vaste étendue fiscal , il peut avoir pour objet d'application: l'impôt sur les bénéfices des sociétés, la taxe professionnelle, la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui permet d'après le département fiscal français : « De facturer hors taxes entre les membres du groupe et de ne déposer qu'une seule déclaration qui comprend la somme des chiffres d'affaires réalisés avec les tiers par tous les membres du groupe). Le contrat de transfert des résultats doit être conclu et appliqué de manière stricte pendant une durée de 5 années et être enregistré au registre de commerce au cours du premier exercice d'intégration fiscale⁹⁷».

⁹⁴ - Al. Delfosse, Holding et reprise d'entreprise, LBO-LMBO-RACHAT par les cadres intégration fiscale, Editions Organisation, Paris, 1988, p.192.

⁹⁵- Ministère des Finances du Canada, L'imposition des groupes de sociétés, Document de consultation, Novembre 2010, <http://www.fin.gc.ca/activty/consult/tcc-igs-fra.pdf>, pp.9 et 10.

⁹⁶ - www.pwc.de, Guide de la fiscalité Allemande, Fiscalité allemande des entreprises, Département français, 3^{ème} Éd, Octobre 2011, p.14. http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2011/12/pwc_fiscalite_allemande_des_entreprises_octobre_2011.pdf

⁹⁷ - www.pwc.de, Guide de la fiscalité allemande, Fiscalité allemande des entreprises, *op.cit.*, p.13.

« Avec l'Organshaft et l'intégration fiscale, les législations fiscales allemande et française se sont toutes deux dotées d'instruments applicables à l'impôt sur les sociétés permettant, par le biais d'un compte de résultat vertical, d'envisager un groupe de société sous l'aspect d'une unité économique, du moins à l'échelle nationale. L'Organshaft allemande telle que définie paragraphe 14 et suiv.de la KStG et l'intégration fiscale française formulée aux articles 223 A et suiv.du CGIFR sont toutes deux essentiellement conçues pour des structures nationales et se limitent à des opérations à caractère

Le Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie français, dans un guide sur la coopération entre la France et l'Allemagne fédérale indique que : « Le régime allemand de lutte contre la sous-capitalisation ne distingue pas entre les intérêts versés aux associés et ceux versés aux créanciers tiers. Quant au dispositif français de lutte contre la sous-capitalisation, il s'agit d'un régime anti abus qui limite la déductibilité des intérêts dans le cas de prêts consentis entre entreprises liées⁹⁸ ».

Il existe des régimes fiscaux parallèles à la consolidation fiscale.

Sous-section 2 : Les régimes fiscaux parallèles à la consolidation fiscale en droit fiscal comparé

Il existe en droit fiscal français des régimes parallèles aux régimes de consolidation fiscale, certains ont une application d'ordre territorial, d'autres d'ordre transfrontalier.

1) Le régime des sociétés mères et filiales

Ce régime fiscal n'existe pas en droit algérien, qui ne prévoit qu'un seul régime fiscal qui est celui de la consolidation fiscale⁹⁹. Il ressort de cela que notre droit n'a pas mis un dispositif pour la neutralisation fiscale des distributions et des redistributions des dividendes. Par notre lecture de documents anciens, en droit fiscal français, on s'aperçoit que le régime des sociétés-mères est plus vieux que celui du régime d'intégration fiscale : «Le premier a été créé par le décret-loi du 9 décembre 1948. L'obtention de ce régime était soumise à des conditions draconiennes¹⁰⁰». Depuis la loi de finances pour 1993, comme le dit M. Deslandes, H. Galas et J. Lafourcade: «L'intégralité des dividendes encaissés au cours d'exercices ouverts à partir du 1 er janvier 1993 est exonérée d'impôts sur les sociétés. Jusqu'à l'intervention de la loi de finances pour 1993, la société mère était tenue de réintégrer dans son résultat taxable une quote-part de frais et charges égale à 5 % du produit distribué, crédit d'impôt compris¹⁰¹».

national». M. P. Scheunemann, Imposition transfrontalière des groupes de sociétés, Opportunités et limites d'une consolidation des résultats européenne vue sous l'angle des régimes français et allemand de l'impôt sur les sociétés, Le 1^{er} juillet 2004, Université Paris I, Panthéon-Sorbonne, p.514.

⁹⁸ - Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, Points de convergence sur la fiscalité des entreprises, Février 2012, p.5.

⁹⁹ - Art 138 bis C.I.D.T.A.

¹⁰⁰ - X, Fascicule Impôts Directs, Régime fiscal des sociétés, Les sociétés en tant que membres d'autres sociétés-Filiales, 1961, Fasc. 2572, n°22, p.8.

¹⁰¹ - M. Deslandes, H. Galas et J. Lafourcade, Collection exercices et CAS 20, Fiscalité études pratiques, Ed Economica, 1993, p.95.

Comme l'explique P. Merle, le régime des sociétés mères est un régime relatif aux distributions des dividendes, il vise à neutraliser les problèmes de la double imposition. Son application nécessite une détention du capital des sociétés filiales par la société mère à hauteur de 5 %, la société mère et les filiales doivent en outre revêtir la forme d'une société par actions¹⁰². Le même auteur ajoute que : « La société mère est exonérée du paiement de l'impôt sur les sociétés sur les produits nets de participation qui lui sont distribués par ses filiales, sauf à hauteur d'une quote-part de frais et charges de 5 %. Ce régime permet ainsi d'éviter une imposition multiple des produits nets de participation distribué¹⁰³ ».

A) Les conditions d'octroi du régime des sociétés Mères et filiales

Les conditions d'application du régime des sociétés mères en France, peuvent être résumées comme ce qui suit :

- 1° Les deux sociétés mère et filiale doivent avoir la forme d'une SPA ou d'une SARL ;
- 2° La société mère devait avoir au moins 50 % du capital des filiales, si la société filiale avait été constituée avant le 1^{er} janvier 1943¹⁰⁴.
- 3° Les titres de la société mère doivent être nominatifs sinon déposés dans un établissement agréé par l'administration, en plus elle doit les conserver pendant 2 années¹⁰⁵.

«La présentation d'une proposition visant à actualiser la directive mères-filiales répond à un des objectifs que s'était fixé la Commission européenne en octobre 2001 lorsqu'elle a exposé une stratégie relative à la fiscalité des entreprises dans l'Union européenne. La commission est convaincue que les régimes d'imposition des sociétés de l'Union européenne n'ont pas réussi à s'adapter à des évolutions comme la mondialisation, l'intégration économique du marché intérieur et l'Union économique et monétaire »; v. Fiscalité des sociétés, La commission propose une assiette consolidée unique de l'impôt, IP/01/1468, Bruxelles le 23 octobre 2001, p.1.

¹⁰² - Ph. Merle, *op.cit.*, n°666-1, p.870.

¹⁰³ - Arts 145 et 216 C.G.I.Fr ; v. Ph. Merle, *op.cit.*, n°666-1, p.870.

¹⁰⁴ - «Cette participation devait d'ailleurs être une participation originale, c'est-à-dire remontant à la souscription. Par contre, si la société filiale n'avait été constituée qu'après le 1^{er} janvier 1943, une participation de 30 % était suffisante et pouvait n'avoir été acquise qu'en cours d'existence de la société filiale à condition que cette acquisition ait au moins deux années. Les conditions d'octroi du régime des sociétés mères et filiales ont été profondément modifiées par le décret du 30 juin 1952. Pour l'obtenir, les sociétés doivent remplir certaines conditions et, en particulier :

- Les actions ou parts d'intérêt possédées par la société mère doivent représenter 20 % au moins du capital de la société filiale ;

- Ces actions ou parts d'intérêts possédées par la société mère doivent avoir été souscrites à l'émission ou être détenues depuis deux années consécutives». V. X, Fascicule Impôts Directs, Régime fiscal des sociétés, Les sociétés en tant que membres d'autres sociétés, Filiales, 1961, Fasc. 2572, n°22, p.8.

¹⁰⁵ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, précis, 7^{ème} éd, Droit privé, Dalloz, 2008, Paris, n°480, p. 327.

B) La mise en œuvre du régime des sociétés mères et filiales

Dans le passé et d'après G. Sauvageot : « Les dividendes qui étaient de source française étaient exonérés de l'IS et les avoirs fiscaux dont ils étaient assortis n'étaient pas imputables sur l'IS, mais imputable sur le précompte exigible, pour ce qui est des dividendes provenant de sociétés étrangères étaient et le sont toujours frappés d'une retenue à la source dans l'Etat de la filiale sous réserves des conventions de double imposition¹⁰⁶ ».

P. Serlooten précise qu'après l'abrogation du mécanisme de l'avoir fiscal et du précompte, le régime des sociétés mères et filles gèrent actuellement la distribution de dividendes par la filiale à la société mère¹⁰⁷.

La Commission Européenne avait proposé de modifier la directive de l'union Européenne 90/435 CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (la directive "**mères-filiales**") : « Cette dernière directive avait été instauré pour appréhender la double imposition des bénéficiaires distribués sous forme de dividendes par une filiale située dans un Etat membre à sa société mère située dans un autre Etat membre. L'Etat membre de la filiale doit éliminer toute retenue à la source, tandis que l'Etat membre de la société mère doit exonérer les dividendes ou déduire l'impôt déjà acquitté dans l'Etat membre de la filiale de sa propre assiette fiscale¹⁰⁸ ». La société mère doit dans tout les cas neutraliser les distributions-intragroupe, si elle ne peut bénéficier du régime des sociétés mères-filles, comme le cite P. Morgenstern.¹⁰⁹ La directive de l'union Européenne 90/435 CEE du 23 juillet 1990 comme le soulignent M. Cozian et Fl. Deboissy fut modifiée par une directive du 22 décembre 2003 et révisé par la directive n°2011/96 /UE du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents¹¹⁰.

L'option pour le régime des sociétés-mères présente un certain intérêt.

¹⁰⁶ - G. Sauvageot, Précis de fiscalité, Repères pratiques, Impôt sur le revenu, Autres impôts personnels, Impôt sur les sociétés, TVA, Autres impôts sur les sociétés et Contrôle contentieux, Nathan, Précis de fiscalité, Ed 2000-2001, p. 124.

¹⁰⁷ - P. Serlooten, *op.cit.*, n°482, p. 328.

¹⁰⁸ - Commission Européenne, Fiscalité des entreprises, La Commission propose de modifier la directive relative au régime fiscal applicable aux dividendes versés entre sociétés mères et filiales, Press Releases, Bruxelles, 8 septembre 2003, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-03-1214_fr.htm?locale=fr, p. 1.

¹⁰⁹ - P. Morgenstern, Préface de J-P Casimir, Collection pratiques d'experts, Initiation à l'intégration fiscale, 2^{ème} Edition, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2006 n°117, p.85.

¹¹⁰ - M. Cozian et Fl. Deboissy, Précis des entreprises, Précis fiscal, Lexis Nexis/Litec, 2012/2013, 36^{ème} Ed, n°s 846 et 847, p.351.

C) L'intérêt de l'option pour le régime des sociétés-mères

P. Serlooten, explique qu'il n'y a plus aucun intérêt pour opter pour le régime des sociétés mères-filles. D'après lui, l'intérêt de l'option pour ce régime existait dans l'ancien régime où subsistait le mécanisme de l'avoir fiscal pour neutraliser le problème de la double imposition. Après l'abrogation de l'avoir fiscal, l'option pour le régime n'a plus d'intérêt.¹¹¹.

D) Les dernières réformes du régime mère-fille en France

M. Cozian et Fl. Deboissy, dans leur livre "Précis des entreprises", citent que : «La France a transposé la directive à l'article 119 ter du Code général des impôts français. La retenue à la source est supprimée en cas de distribution de dividendes par une filiale française soumise à l'IS à une société mère établie dans l'Union européenne¹¹²». Loi de finances française de 2004 a supprimé l'avoir fiscal pour le régime des sociétés mères dans le cadre des impositions de l'article 93¹¹³. La même loi de finances a procédé à l'abrogation du précompte pour les groupes de sociétés¹¹⁴.

M.P Hoo-Taj et P.Fumenier-Taj, expliquent que, pour lutter contre la politique de l'optimisation fiscale, l'article 145 du Code général des impôts français fut révisé, pour exclure du régime mère-fille les revenus des actions et parts d'une société dans les bénéfices distribués sont déductibles résultat imposable de cette société¹¹⁵.

2) La consolidation sauvage

La consolidation sauvage est inconcevable selon mon avis en droit fiscal algérien, il existe aucune disposition en sa faveur légiférée jusqu'à aujourd'hui. Comme le précise P. Merle, les groupes de sociétés français peuvent recourir à ce genre de consolidation, car le régime des sociétés mères et filles ne permet pas une possibilité de compensation entre les déficits des filiales générés et les bénéfices réalisés par la société mère, en plus il ne permet pas la remontée des pertes au niveau de la société mère. C'est

¹¹¹ - P. Serlooten, *op.cit.*, n° 484, p. 329.

¹¹² - M. Cozian et Fl. Deboissy, *Précis des entreprises, Précis fiscal, op.cit.*, n°s 846 et 847, p.351.

¹¹³ - Art 93 A Al 2 C.G.I.Fr pour les avoirs fiscaux supprimés par LF 2004, n° 2003-1311 du 30 décembre 2003.

¹¹⁴ - Art 93 B Al 1 C.G.I.Fr pour les précomptes supprimés par LF 2004, n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 ; «*Enfin, l'article 39 de la loi de finances rectificative française pour 2005 (L.n°2005-1720, 30 déc.2005 :Dr.fisc.2006, n°6, comm.144) a étendu le régime des sociétés mères aux produits des titres sans droit de vote et a modifié les modalités de conservation des titres*» ; M-A. Courdet, *Impôt sur les sociétés, Régime fiscal des sociétés mères et filiales, Impôts et Impositions, Fasc1132, Mise à jour au 20 novembre 2007, Année 2008, n°6, p.5.*

¹¹⁵ - M.P Hoo-Taj et P.Fumenier-Taj, *Lois de finances: quatre mesures phares pour les groupes, Fiscalité et stratégie*, 24 décembre 2014, <http://taj-strategie.fr/spip.php?article226>, p. 2.

pour cela que les sociétés du groupe ont recours au régime de consolidation sauvage par la création de sociétés filiales sous forme de sociétés de personnes, fiscalement translucides¹¹⁶.

3) Un nouveau régime pour les PME, le régime mondial consolidé

Le régime du bénéfice mondial consolidé était prévu à l'article 209 quinquies du Code général des impôts français permettait une dérogation aux principes de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ce régime était accordé sur agrément du ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi comme le souligne P. Michaud, un avocat fiscaliste français¹¹⁷.

On aurait bien aimé voir l'existence d'un régime fiscal international pour les groupes de sociétés implantés en Algérie, à l'état actuel, il y a beaucoup de sociétés étrangères implantées en Algérie, le législateur a traité la fiscalité des entreprises étrangères dans le cadre des dispositions de l'articles 160 alinéa 5 du Code de procédures fiscales où il a parlé des déclarations devant être effectuées auprès de la direction des grandes entreprises¹¹⁸. A mon avis le Code des impôts directs et taxes assimilées devrait instaurer un régime international pour les groupes de sociétés multinationaux. Dans tout les cas, les sociétés étrangères domiciliées ou non en Algérie doivent s'acquitter de la retenue à la source¹¹⁹.

P. Michaud ajoute que : « Le régime du bénéfice mondial et le régime du bénéfice consolidé permet aux groupes de sociétés internationaux de retenir l'ensemble des résultats (bénéficiaires ou déficitaires), de leurs exploitations directes ou indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices. La société mère imposable en France détermine donc son résultat¹²⁰ ».

¹¹⁶ - Art.8 C.G.I.Fr. Ces sociétés n'étant pas personnellement imposables, leurs résultats bénéfiques ou pertes, sont directement appréhendés par les associés ; v. Ph. Merle, Sociétés commerciales, *op.cit.*, n° 666-2, p.871.

¹¹⁷ - P. Michaud, Un nouveau régime pour les PME, Le régime mondial consolidé, Études Fiscales Internationales, p.2 ; v.<http://www.études-fiscales-internationales.com/media/02/01/10903640.doc>.

¹¹⁸- On reviendra aux obligations des sociétés étrangères dans le cadre de l'étude de la retenue à la source des sociétés étrangères.

¹¹⁹ - Arts 156 et 156 bis C.I.D.T.A.

¹²⁰ - P. Michaud, Un nouveau régime pour les PME, Le régime mondial consolidé, Études Fiscales Internationales, p.2 ; v.<http://www.études-fiscales-internationales.com/media/02/01/10903640.doc>.

D'après, l'instruction du 16 mars 1995 BOI 4H-4-95, n°139 : «L'agrément ne pouvait être obtenu, lorsque il était établi que la société qui sollicite cette procédure a une activité importante à l'étranger.¹²¹».

L'article 209 quinquies C.G.I.Fr. relatif aux régime mondial et consolidé avant son abrogation : « Permettait aux sociétés françaises agréées de déterminer leurs bénéficiaires taxables à l'impôt sur les sociétés en retenant soit l'ensemble de leurs bénéfices français et des bénéfices de leurs établissements situés à l'étranger (bénéfice mondial), soit cet ensemble auquel s'ajoute la part leur revenant dans les bénéfices de leurs filiales françaises et étrangères (bénéfice consolidé)¹²² ».

D'après P. Serlooten, le régime du bénéfice consolidé présente plusieurs avantages : tels que la neutralisation du problème de la double imposition, une meilleure gestion des déficits fiscaux, et enfin une possibilité de traitement fiscal des déficits réalisés à l'étranger avec les bénéfices réalisés en France¹²³.

Le régime du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé a fait l'objet d'une abrogation par l'article 3 de la loi de finances rectificative de 2011. Les deux régimes cessent de s'appliquer pour les exercices clos à compter du 6 septembre 2011¹²⁴.

4) Le régime des contrats des groupes en droit allemand

M. Fromont a parlé des contrats courants en droit allemand, ils peuvent se résumer en deux contrats principaux : «Le contrat de domination (**Beherrschungvertrag**) et le contrat de transfert des bénéfices(**Gewinnabführungsvertrag**). Ce sont des contrats par lesquels une société par actions ne subordonne pas à une entreprise ou s'engage à lui céder ses bénéfices ; ces deux contrats sont souvent combinés et dans ce cas, l'administration des impôts traite les deux entreprises comme formant une unité économique¹²⁵». Ces contrats,

¹²¹ - Instr 16 mars 1995 :BOI 4H-4-95, n°139 cité par X, Droit fiscal international français, En l'absence de conventions, Impôt sur les sociétés, Territorialité, Dérogation, Bénéfice consolidé, Bénéfice mondial, Editions du Juris-Classeur, 1999, Fasc. 14-115, n°147, p. 30.

¹²² - v. Art 209 quinquies C.G.I.Fr cité par L'équipe rédactionnelle de la revue des Éditions Francis Lefebvre, Mémento Pratique Francis Lefebvre, Groupe de société, n°11601, p.700.

¹²³ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°615, p. 393.

¹²⁴ - Art 209 quinquies C.G.I.Fr modifié par l'article 3 Loi F.REC.Fr 2011- 1117 du 19 -9- 2011 : « *Les sociétés françaises agréées à cet effet par le ministre de l'économie et des finances peuvent retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices réalisés au titre des exercices clos avant le 6 septembre 2011. Les conditions d'application des dispositions qui précèdent sont fixées par un décret en conseil d'État.* » ; v. Les articles 103 à 134 de l'annexe II C.G.I.Fr ; http://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2011/9/19/2011-1117/jo/article_3 .

¹²⁵ - M. Fromont, Droit allemand des affaires, Droit des biens et des obligations, Droit commercial et du travail, Domat droit privé, Montchrestien, Librairie Eyrolles, 2001, Paris, n°468, p. 237.

n'imposent pas aux dirigeants des sociétés commerciales de respecter l'intérêt social des sociétés¹²⁶.

M. Fromont a élaboré une distinction entre les groupes allemands et spécialement entre les **groupes contractuels et groupes unilatéraux**, selon lui : «Pour établir des liens avec d'autres entreprises, une société par actions doit normalement conclure un contrat de groupe(**Unternehmensvertrag**) ou prendre une décision d'intégration (**Eingliederung**). Tous deux font l'objet de mesures de publicité ¹²⁷ ». D'après le Ministère des Finances et de l'Industrie français l'intégration fiscale totale si elle est pratiquée en France, elle reste inconcevable en Allemagne¹²⁸.

Par l'étude des différents régimes fiscaux des groupes de sociétés comme par exemple le régime des sociétés mères et filiales en droit comparé, le régime mondial consolidé, on constate qu'il existe un seul régime fiscal en Algérie pour les groupes de sociétés qui est le régime de consolidation fiscale.

La détermination du périmètre de consolidation fiscale pose quant à lui la problématique concernant les conditions d'application de ce régime fiscal pour son entrée en vigueur, élément qui sera traité dans la section suivante.

Section 3 : Le périmètre de consolidation fiscale

L'application du régime de consolidation exige des conditions très rigides notamment, en ce qui concerne le taux de détention de la société mère du capital des sociétés filiales. L'ensemble des sociétés qui veulent rentrer dans le périmètre de consolidation fiscale doivent donner leur accord express par une lettre d'option y compris la société mère. Cette lettre d'option doit être adressée à l'administration fiscale compétente. D'autre part, l'application du régime de consolidation fiscale exige la détermination du foyer ou domicile fiscal pour l'imposition des bénéfices réalisés.

Sous-section 1 : Les conditions d'application

L'application du régime de consolidation fiscale nécessite certaines conditions pour entrer en vigueur.

Pour J-M. Messier : «Le premier problème qui se pose concerne la délimitation de ce qu'on appelle le périmètre de consolidation, c'est-à-dire la liste de

¹²⁶ - M. Fromont, *op.cit.*, n°469, p. 237.

¹²⁷ - M. Fromont, *op.cit.*, n°466, p. 236.

¹²⁸ - Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, Points de convergence sur la fiscalité des entreprises, *op.cit.*, p. 20.

l'ensemble des entreprises dont les comptes individuels doivent être intégrés aux comptes de groupe. Selon la réglementation comptable française et même algérienne, l'ensemble à consolider est formé d'une société qui exerce un contrôle (qui peut être exclusif ou conjoint) ou une influence notable¹²⁹. H. Friedlaender, auteur allemand, explique : «L'une des contraintes de l'intégration fiscale réside dans l'obligation qu'a la société mère de disposer d'un exercice de douze mois et d'avoir une date d'ouverture et une date de clôture identique aux autres sociétés filiales. Aussi, une société créée en cours d'exercice ne peut répondre à ces conditions qu'à compter de son deuxième exercice d'existence. Le droit allemand ne prévoyant pas de formes particulières pour la constitution **des konzerns**, ceux-ci doivent donc utiliser les formes existantes : société en nom collectif, société en droit civil, société en commandite, société d'une seule personne, société double, société à responsabilité limitée, société anonyme¹³⁰».

En Algérie, les conditions d'octroi du régime de consolidation fiscale ont été déterminées dans les dispositions de l'article 138 bis Code des impôts directs et taxes assimilées qui stipule ce qui suit : « *Les groupes de sociétés tels que définis dans le présent article et à l'exclusion des sociétés pétrolières, peuvent opter pour le régime du bilan consolidé.*

La consolidation s'entend de celle de l'ensemble des comptes du bilan. L'option est faite par les sociétés-mères et acceptée par l'ensemble des sociétés membres. Elle est irrévocable pour une durée de quatre(4) ans. Pour l'application des dispositions ci-dessus, le groupe de sociétés s'entend de toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée société mère, tient les autres, appelées membres sous sa dépendance par la détention directe de 90 % ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère. Les relations entre sociétés membre du groupe au sens fiscal doivent être régies exclusivement par les dispositions du code de commerce. Toutefois, ne peuvent opter pour le régime fiscal des groupes de sociétés que les sociétés qui justifient de résultats positifs pendant les deux (2) derniers exercices. Les sociétés qui cessent de remplir les conditions sus-indiquées ou réalisent deux(2) déficits consécutifs pendant la mise en œuvre du régime ci-dessus, sont exclues d'office du groupe au sens fiscal.».

On peut résumer les conditions de l'application du régime de consolidation fiscale dans ce qui suit :

¹²⁹ - J-M. Messier, Comment établir les comptes d'un groupe (qui n'existe pas)? Alternatives Économiques, Institut des techniques Informatiques et Commerciales, Paris, Mars 2001, n°300, p. 72.

¹³⁰ - H. Friedlaender, Konzernrecht, Revue internationale de droit comparé, Vol. 9 N°3, Juillet-septembre, 1957.pp.608-610 ;v.http ://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_0035-3337_1975_num_9_3_11098

1) La forme des sociétés du groupe :

Les sociétés du groupe y compris la société mère doivent avoir la forme d'une société de capital et plus précisément la forme d'une société par actions. Comme il est mentionné dans le texte législatif, le périmètre de consolidation fiscale est assez limité en Algérie, les sociétés doivent revêtir la forme d'une société par actions pour y postuler, c'est-à-dire les sociétés par actions avec conseil d'administration ou société à conseil directoire et conseil de surveillance ou la forme d'une société en commandite par actions, vu que le texte ne l'exclut pas¹³¹. Les sociétés à responsabilité limitée sont exclues du régime de consolidation fiscale, bien que ces dernières soient des sociétés de capitaux.

2) Le régime fiscal des sociétés du groupe :

Les sociétés du groupe rentrant dans le périmètre de consolidation fiscale doivent être soumises bien évidemment au régime fiscal de l'impôt sur les bénéfices des sociétés de capitaux cité dans l'article 136 du Code des impôts directs et taxes assimilées et non pas au régime de l'impôt sur le revenu¹³².

3) Le pourcentage de détention du capital des sociétés filiales :

Parmi les inconvénients enregistrés dans l'application du régime fiscal de consolidation : le taux de détention doit être très élevé 90% du capital social¹³³. Ce qui mène à créer un vrai levier financier et fiscal. À cette fin, le système fiscal algérien a instauré deux taux d'imposition fiscale en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, il inflige un taux réduit aux bénéfices réservés à l'acquisition d'actions ou de parts sociales et autres valeurs mobilières permettant la participation à raison de 90 %, dans le capital d'autres sociétés du même groupe¹³⁴. A titre d'exemple, en 1995, et suite à la filialisation de l'entreprise, **Cosider** devient un groupe de sociétés détenant 100%

¹³¹ - Art 138 bis Al 3 C.I.D.T.A.v.aussi arts 592 et s concernant la SPA en général et s. v.art 610 et s concernant la SPA avec conseil d'administration et v.art 642 et s concernant la SPA avec directoire et conseil de surveillance C.Com.Al.

¹³² - Art 136 Al 1 C.I.D.T.A.

Toutes les sociétés quels que soient leur forme et objet sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, selon l'article 136 C.I.D.T.A; ce dernier article précise : «A l'exclusion des sociétés de personnes et des sociétés en participation, cela dit ces dernières peuvent opter pour une imposition à l'IBS au lieu d'être soumises à l'IRG. Dans ce dernier cas, elles doivent formuler une demande expresse annexée à la déclaration fiscale de résultat. Cette option est irréfragable durant toute la vie de la société. Sont exclues du champ d'application de l'IBS les sociétés civiles, sauf dans le cas où elles choisissent cette imposition. Cette demande d'imposition doit être annexée à la déclaration fiscale».

¹³³ - Art 138 bis Al 3 C.I.D.T.A.

¹³⁴ - Art 142 Al 1 C.I.D.T.A complété par l'article 15 L.F 1997, JORA du 31 décembre 1996, n°85, p. 6.

du capital de huit filiales : «Afin de remédier à l'absence d'un environnement économique satisfaisant en matière d'études de travaux et de prestations de services¹³⁵».

H. Hutain précise que : «L'élaboration du périmètre est une étape essentielle des travaux de consolidation¹³⁶».

La fiscalité pétrolière diffère de la fiscalité ordinaire, il s'en suit que les groupes et l'ensemble des sociétés actives dans le secteur pétrolier et gazier sont régis par des dispositions fiscales spécifiques, ce qui explique le fait que l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées les a exclus.

4) L'exclusion des groupes pétroliers :

Il y a une contradiction entre les dispositions de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées et l'article 96 alinéa 2 relative à la loi sur les hydrocarbures, car en revenant au Code fiscal, on constate que ce dernier a exclu toutes les activités de l'hydrocarbures du régime de consolidation fiscale, par contre l'article 96 alinéa 2 précité de loi relative à l'hydrocarbures permet l'application de ce régime pour ce qui est des activités de recherche et ou d'exploitation et le législateur a précisé expressément qu'en ce domaine on doit revenir au régime de consolidation de droit commun, c'est-à-dire au régime expliqué dans le cadre de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées. À savoir que la loi sur les hydrocarbures a autorisé l'application de ce régime même sur les activités d'électricité et de distribution de gaz par canalisation¹³⁷. Comme le cite A. Sadoudi : «Les activités soumises à la fiscalité pétrolière concernent les opérations de recherche et d'exploitation des hydrocarbures définies comme étant l'amont pétrolier. Par contre les opérations de transport par canalisation, de raffinage, de transformation de stockage et de distribution considérées comme l'aval pétrolier sont soumises à la fiscalité de droit commun¹³⁸». Les activités

¹³⁵ - « Cosider a développé une politique d'intégration amont et aval, lui permettant de répondre aux sollicitations de sa clientèle. Ces activités marginales et de soutiens créés initialement dans un souci de complémentarité, ont progressivement développé des volumes d'affaires équivalents à ceux réalisés par des petites et moyennes entreprises opérant dans leurs secteurs respectifs» ; v. X. Algérie, Industrie et services: Le secteur privé, Enjeu de l'ouverture, Cosider, Premier groupe algérien de BTPH, Publi-Dossier, Supplément au Moci, n°1548, 30 Mai 2002, p.99.

¹³⁶ - H. Hutain, Toute la finance, Références, 4^{ème} Ed, Eyrolles, Groupe Eyrolles, Éditions d'Organisation, 2010, n° 2.3, p. 280.

¹³⁷ - Art. 96 Al 2 Loi n°05- 07 du 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures : « Les personnes sont autorisées à consolider leurs résultats concernant les activités objet de la présente loi et de la loi relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisation, conformément à ce qui est stipulé à l'article 88 ci-dessus. Les modalités de mise en œuvre de la consolidation des résultats susvisées sont définies par voie réglementaire» ; v. JORA 19 juillet 2005, n°50, pp.20, 23 et 25 modifié et complété par la loi 13.01 du 28 avril 2013, n°11, p. 4.

¹³⁸ - «Suivant le régime fiscal de la loi 05.07 du 28 avril 2005 modifiée par la loi 13.01 du 28 avril 2013:

aval pétrolier : «Elles englobent les activités de raffinages des hydrocarbures, les activités de traitement et de façonnage des hydrocarbures incluant également le gaz naturel transformé en produits pétroliers (GTL)¹³⁹», comme l'explique Z.El.Ab. Bendjilalil dans sa thèse sur «Les caractéristiques de la fiscalité pétrolière» en droit algérien. Pour ce qui est des activités d'amont pétrolier, il explique qu'elles concernent : «Les travaux de prospection de recherche de développement et d'exploitation des hydrocarbures liquides ou gazeux¹⁴⁰».

Pour les activités de gaz, il faut revenir aux dispositions du décret n° 15-282 du 3 novembre 2015 modifiant et complétant le décret exécutif n° 08-01 du 2 janvier 2008 fixant la liste des activités pouvant être consolidées, les modalités de mise en œuvre de la consolidation des résultats et l'application du taux réduit de l'impôt complémentaire sur le résultat (I.C.R).

Pour les activités de gaz, on peut citer les suivantes :

- «1. les activités régies par contrat de recherche et d'exploitation ou au contrat d'exploitation ;*
- 2. les activités de transport des hydrocarbures ou des produits pétroliers par canalisation ;*
- 3. les activités de raffinage des hydrocarbures ;*
- 4. les activités de traitement et de façonnage des hydrocarbures incluant également le gaz naturel transformé en produits pétroliers (GTL) ;*
- 5. les activités de transformation pétrochimique ;*
- 6. les activités de stockage des hydrocarbures ou de produits pétroliers ;*

Deux régimes fiscaux sont prévus, avec possibilité de consolider les résultats au titre de l'impôt complémentaire sur le résultat (ICR) :

- *Un régime spécifique pour les activités en amont, soit de prospection, recherche et/ou d'exploitation ;*
- *Un régime de droit commun pour les activités en aval » .V.A. Sadoudi, Droit fiscal, 1^{ere} Edition, SHP Editions, Alger, 2014, pp.251 et 257.*

¹³⁹ - Z.El.Ab. Bendjilali, Les caractéristiques de la fiscalité pétrolière en droit algérien, Faculté de Droit, Université d'Oran, Magister en Droit des Affaires comparé, 2012/2013, p.138.

- La taxe sur le revenu pétrolier : *«Est nouvelle dans le régime fiscal de l'amont pétrolier puisqu'elle n'existait pas dans la législation antérieure. Elle frappe le revenu pétrolier extrait de chaque périmètre d'exploitation, c'est une taxe annuelle réglée par acomptes mensuels. Elle est connue dans plusieurs législations internationales. En Grande Bretagne, elle est créée en 1975 afin d'accélérer et garantir les recettes budgétaires. En Algérie, cette taxe est prévue pour diversifier les entrées de l'Etat, elle s'apparente à un impôt sur le revenu dans le cadre de la fiscalité de droit commun, avec des particularités dans la détermination du bénéfice imposable ; l'autre caractéristique de cette taxe sur le revenu pétrolier est qu'elle est intimement liée à la redevance, du fait que la base utilisée pour le calcul de l'acompte TRP».* Z.El.Ab. Bendjilali, Les caractéristiques de la fiscalité pétrolière en droit algérien, *op.cit.*, p.116.

¹⁴⁰ - Z.El.Ab. Bendjilali, *op.cit.*, p.138.

7. les activités de distribution des produits pétroliers pour la vente en gros ou en détail ;

8. les activités de production d'éthanol synthétique ou d'autres formes de fuels synthétiques ;

9. les activités de séparation et de traitement des gaz industriels incluant l'hélium et le CO₂ ;

10. les activités de commercialisation des produits pétroliers, des produits de transformation, les gaz industriels et les fuels synthétiques ¹⁴¹».

5) La gestion des relations entre sociétés du groupe par le Code de commerce :

La législation fiscale algérienne a exigé la gestion des relations entre sociétés des groupes suivant les dispositions du Code de commerce, ce qui mènerait par une première lecture vers une contradiction avec l'absence de définition légale ou réglementaire de la notion de groupe de sociétés ? Le Code de commerce comporte quelques notions liées au sujet des groupes de sociétés tels que : filiales, participations, sociétés contrôlées, appel public à l'épargne ou encore de comptes consolidés etc. ¹⁴².

Les sociétés qui font défaut aux conditions d'application sont exclues d'office de ce régime ¹⁴³. En se référant aux explications fournies par l'administration fiscale algérienne, cette dernière cite que : «Aux termes des dispositions de l'article 7 de la loi de finances 2008, l'intégration d'un groupe de sociétés n'est plus conditionnée par la réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices précédent l'option pour l'intégration. Avec la suppression de cette condition, il est précisé toutefois, que les sociétés en cause demeurent astreintes à l'exigence de non réalisation de deux exercices déficitaires pendant la mise en œuvre du régime fiscal du groupe. La non satisfaction à cette obligation, entraîne en effet, l'exclusion d'office du régime fiscal du groupe ¹⁴⁴». L'application du régime de consolidation fiscale est pour 4 ans renouvelable ¹⁴⁵. Sur le plan de la pratique, le renouvellement peut se faire de façon

¹⁴¹ - Art 2 du décret exécutif n° 08-01 du 2 janvier 2008 fixant la liste des activités pouvant être consolidées, les modalités de mise en œuvre de la consolidation des résultats et l'application du taux réduit de l'impôt complémentaire sur le résultat (I.C.R), JORA 6 Janvier 2008 , n° 1, p.12 complété par l'article 3 décret n°15-282 du 3 novembre 2015, JORA du 8 novembre 2015, n° 59, p.4.

¹⁴² - Arts 729 C.Com.Al, 731 C.Com.Al, 732 bis 3 C.Com.Al et art 732 bis 4 C.com.Al ; v.M. Salah, Sociétés commerciales, T1, Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite, Collection Droit des Affaires, Ed Edik, Oran, 2005, p.173 et s.

¹⁴³ - Art 138 bis Al 6 C.I.D.T.A.

¹⁴⁴ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire N°04/MF/DGI/DLRF/LF08, Suppression de la condition de réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices pour les sociétés qui optent pour l'intégration d'un groupe de sociétés. p.2.

¹⁴⁵ -Art 138 bis Al 1 C.I.D.T.A.

expresse ou par tacite reconduction. Dans le passé, les sociétés qui réalisaient deux bilans déficitaires consécutifs étaient exclues du périmètre de consolidation¹⁴⁶. Cela dit le Code des impôts directs et taxes assimilées a rendu les conditions d'éligibilité à ce régime fiscal plus souple en abrogeant cette dernière condition¹⁴⁷.

Après avoir rempli les conditions d'application du régime de consolidation fiscale, ce dernier pourra être appliqué.

Sous-section 2 : L'entrée en vigueur du régime fiscal

Les textes législatifs actuels ne contiennent aucune disposition concernant l'entrée en vigueur du régime de consolidation fiscale en Algérie. Cette situation peut s'expliquer par la précocité de ce régime en Algérie. On va se référer à la réglementation de l'administration fiscale algérienne¹⁴⁸.

D'après M.An. Coudert, pour ce qui est des nouvelles filiales qui veulent entrer dans le périmètre de consolidation fiscale, les formalités sont les mêmes que pour les anciennes filiales lors de la constitution du groupe de sociétés. Cela dit, on n'est pas de son avis pour ce qui est stipulé comme quoi l'entrée d'une nouvelle société filiale dans le régime n'est pas soumise à un accord des autres filiales¹⁴⁹.

« La dérogation en cas de clôture générale, les sociétés ne peuvent être membres d'un groupe fiscal que si elles ont des exercices clôturant à la même date et d'une durée de douze mois. Pour permettre l'application du dispositif lorsque la société acheteuse et les sociétés du groupe ancien ont des exercices dont les dates de clôture sont différentes, l'article 223 L, 6, d du Code général des impôts français dispose que la durée du premier exercice des sociétés du nouveau groupe peut être inférieure ou supérieure à douze mois. Le dispositif permet soit de faire coïncider les dates de clôture des exercices en l'alignant sur une des dates de clôture, soit de changer la date de clôture de chacune des sociétés pour en adopter une commune»; v.Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, Préface de Deboissy.Fl, Avant-propos de Racine P.Fr, Fiscalité des groupes et des restructurations, PrécisFiscal, LexisNexis, France, Paris, 2011, n°s1476 et 1477, p. 532

¹⁴⁶ - Ne peuvent opter pour le régime fiscal des groupes de sociétés que les sociétés qui justifient de résultats positifs pendant les deux (2) derniers exercices, v.Art 138 bis A1 6 C.I.D.T.A.

¹⁴⁷ - Art 138 bis A1 5 C.I.D.T.A ; v. aussi Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire N°04/MF/DGI/DLRF/LF08, relative à la suppression de la condition de réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices pour les sociétés qui optent pour l'intégration d'un groupe de sociétés. p.2.

¹⁴⁸ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire n°07, MF/DGI/DLF/LF/97 relative au régime fiscal des groupes de sociétés.

¹⁴⁹ - M-An. Coudert, Intégration Fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites dans le temps et dans l'espace, Fiscal Impôts directs Traité, Mise à jour au 20 septembre 2008, LexisNexis, 2009, Fasc 1135, n°72, p. 21.

«La modification des dates de clôture n'est donc pas en principe possible pendant la durée de vie du groupe. Cependant, la loi fiscale française a prévu deux exceptions à ce principe:

- Lors de l'acquisition ou de l'absorption de la société mère d'un groupe, l'ensemble des sociétés concernées peut changer la date de clôture de l'exercice pour en adopter une nouvelle identique ;

1) Attestations des sociétés du groupe

P. Gastineau, explique que, la société mère doit avoir l'accord de toutes les sociétés filiales par écrit, pour qu'il soit notifié en double exemplaire : l'une à la société mère elle-même, pour que celle-ci l'adresse à son tour à l'administration fiscale dont elle relevé et l'autre sera envoyé par les sociétés filiales à leur propre inspection des impôts¹⁵⁰. Selon le Système comptable financier algérien, toute exclusion du périmètre de consolidation doit être justifiée dans l'annexe des comptes sociaux consolidés¹⁵¹.

Il faut souligner que la réglementation intérieure de l'administration fiscale a bien expliquée comment opter pour le régime de consolidation fiscale, notamment pour ce qui est des formalités à suivre par la société mère et l'ensemble des sociétés filiales intéressées. Cette réglementation est assez ancienne à mon avis, elle devrait être revue par le Ministère des finances, vu qu'elle date de 1997 d'une part. Certes, il y a la circulaire du Ministère des Finances, N°04/MF/DGI/DLRF/LF08, relative à la suppression de la condition de réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices. Mais il faut une nouvelle circulaire qui détermine le cadre juridique et fiscal du régime de consolidation. En plus il faut supprimer les passages relatifs aux entreprises constituées dans le cadre de la loi relative à la gestion des

*- Lors de chaque période couverte par une même option, le groupe peut modifier une fois la date de clôture de l'exercice de chaque société du groupe ; la durée de ce dernier pourra dans ce cas être supérieure ou inférieure à douze mois, étant entendu qu'à partir de l'exercice suivant, les exercices auront à nouveau une durée de douze mois. La société tête de groupe doit notifier à l'administration dans le délai légal de dépôt des résultats de l'exercice la modification de la date de clôture des exercices du groupe». V.Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, Préface de Fl. Deboissy, *op.cit.*, n°83, p. 34.*

¹⁵⁰ - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°47, p.36.

« La société mère doit notifier en France son option pour le régime de groupe auprès des services fiscaux, au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédent celui au titre duquel le régime s'applique. Ainsi, la déclaration de résultats doit être produite dans les trois mois de la clôture de l'exercice, ou si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, au plus tard le 30 avril de l'année suivante (Instruction fiscale française du 19 juillet 2005, BIO 4H-2-05). La notification comporte également la liste des filiales et leur accord express.»; <http://www.alsaeco.com/notes-juridiques/regime-fiscal-des-groupes-de-societes,482770,fr.html>

La dérogation en cas de clôture des exercices à des dates différentes :

«Pour permettre l'application du dispositif lorsque la société acheteuse et les sociétés du groupe ancien ont des exercices dont les dates de clôture sont différentes, l'article 223 L, 6, d du Code général des impôts dispose que la durée du premier exercice des sociétés du nouveau groupe peut être inférieure ou supérieure à douze mois. Le dispositif permet soit de faire coïncider les dates de clôture des exercices en l'alignant sur une des dates de clôture, soit de changer la date de clôture de chacune des sociétés pour en adopter une commune.». V. Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n°s 1477 et 1478, p. 532.

¹⁵¹ - Art 132-6- Al 3 Annexe I S.C.F.Al.

capitaux marchands¹⁵². Il faudra aussi, à mon avis instaurer une réglementation spécifique aux groupes relevant de la direction des grandes entreprises, d'autre part.

Sur le plan de la pratique en Algérie et selon la réglementation de la direction des impôts, après avoir opté pour le régime des groupes de sociétés dans les conditions définies ci-dessus : «Les sociétés filiales membres du groupe doivent déposer leur bilan en double exemplaire auprès de l'inspection territorialement compétente. Le bilan doit être accompagné d'une copie de la lettre d'option au régime et de l'original de l'attestation délivrée à cet effet par l'inspection des impôts du siège de la société-mère. L'inspection territorialement compétente transmet immédiatement un exemplaire du bilan à l'inspection du siège de la société-mère, accompagné d'un certificat négatif, en ce qui concerne l'imposition à l'IBS. La société-filiale demeure, toutefois, solidairement responsable du paiement de l'IBS émis par voie rôle au nom de la société-mère¹⁵³».

Le régime de la consolidation des bénéfices n'est accordé qu'en cas d'option par la société mère. En Algérie, en pratique :« L'option est faite par simple lettre dûment signée par le directeur général de la société et le président du conseil d'administration ou de surveillance. La lettre d'option doit comporter la mention expresse d'acceptation par la majorité des membres du conseil de la société mère et les sociétés filiales. Elle doit comporter également :

- la raison sociale, le siège social, le numéro de l'identification fiscal de la société mère et sociétés filiales ainsi que le numéro d'article.

En outre, elle doit être accompagnée d'une lettre d'acceptation pour chacune des sociétés- filiales. La lettre d'acceptation doit être signée par le directeur général de la société-filiale et le président de son conseil d'administration ou de surveillance¹⁵⁴».

La circulaire n°07, MF/DGI/DLF/LF/97 relative au régime fiscal des groupes de sociétés émanant du Ministère des finances est assez ancienne, comme il fut déjà relaté. Il faut à mon avis une nouvelle circulaire mise à jour. Car l'ancienne circulaire nécessitait que les sociétés du groupe y compris la société mère joignent à leur option les bilans des deux derniers exercices de l'ensemble des sociétés (société mère et filiales) comportant exclusivement les résultats de l'exploitation hors report déficitaire.

¹⁵² - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire n°07, MF/ DGI/DLF/ LF/ 97, Objet : Régime fiscal des groupes de sociétés, *op.cit.*, p.3.

¹⁵³ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire n°07, MF/ DGI /DLF/ LF/ 97, *op.cit.*, p.11.

¹⁵⁴ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire n°07, MF/DGI/DLF/LF/97, *op.cit.*, p.7.

Dans tout les cas l'option pour le régime de consolidation fiscale reste irrévocable pour une durée de quatre(04) ans¹⁵⁵.

Selon H. Hutain, le législateur français a bien déterminé les cas d'exclusion du régime de consolidation fiscale¹⁵⁶.

T. Belloula explique que les sociétés peuvent opter pour une imposition séparée lorsqu'elles ne remplissent pas les conditions pour l'application du régime de consolidation fiscale¹⁵⁷. A noter que la réalisation de la société filiale de deux bilans déficitaires n'est plus une cause d'exclusion du régime de consolidation fiscale¹⁵⁸.

La société mère doit aviser l'administration fiscale algérienne sur toute modification du périmètre de consolidation fiscale, on regrette l'absence d'un texte expresse dans le Code des impôts directs et taxes assimilées. Cela dit, sur le plan de la pratique l'administration fiscale doit être informée de toute exclusion d'une ou plusieurs filiales du groupe. A rappeler, que la société mère devra dorénavant exclure les filiales du groupe pour d'autres raisons que celle relative à la réalisation de deux bilans déficitaires. Car cette situation comme une des causes d'exclusion de la filiale du régime de consolidation fiscale a été abrogée¹⁵⁹.

En France, selon M-A. Courdet, lors du changement du périmètre d'intégration fiscale, la société mère doit faire la mise à jour, elle doit indiquer la nouvelle liste des sociétés faisant partie du périmètre ainsi que les sociétés filiales exclues¹⁶⁰. Elle ajoute que: Lors de l'exclusion d'une société filiale du groupe, il faut faire mention dans tout les documents du groupe et aviser l'administration fiscale dont elle relève¹⁶¹.

Se pose alors la question de la détermination du domicile fiscal pour imposer les bénéfices à l'IBS ?

¹⁵⁵ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire n°07, MF/DGI/DLF/LF/97, *op.cit.*, p.7.

¹⁵⁶ - H. Hutin, *Toute la finance*, *op.cit.*, pp.280 et 281; v.art 46 quater-O ZD C.G.I.Fr modifié par décret n° 2015-1356 du 26 octobre 2015 relatif aux obligations déclaratives des sociétés et établissements publics industriels et commerciaux membres des groupes fiscaux en application des articles 223 A à 223 U du Code général des impôts.

¹⁵⁷ - T. Belloula, *Droit des Sociétés*, Berti, Alger, Algérie, 2006, p.161.

¹⁵⁸ - Art 6 de Loi n° 11-16 du 28 décembre 2011 portant L.F 2012, abrogeant Al 2 de l'article 138 bis Code des impôts directs et taxes assimilées, JORA n° 72, p.5.

¹⁵⁹ - Art 138 bis modifié par l'article 3 Ordonnance n° 09-01 du 22 juillet 2009 portant L.F.C 2009, JORA du 26 juillet 2009, n°44, p.4.

¹⁶⁰ - Cité par M-A. Courdet, *Intégration fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites du régime dans le temps et dans l'espace CGI*, art.223A à 223U, *op.cit.*, Fasc.1135, n°74, p. 22.

¹⁶¹ - Cité par M-A. Courdet, *Intégration fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites du régime dans le temps et dans l'espace CGI*, art.223A à 223U, *op.cit.*, Fasc.1135, n°74, p. 22.

2) Domicile fiscal pour l'imposition des bénéfices en droit algérien

Selon l'article 137 du Code des impôts directs et taxes assimilées :

« L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie.

Sont notamment considérés comme bénéfices réalisés en Algérie :

- Les bénéfices réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel, commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;
- Les bénéfices d'entreprises utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ;
- Les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissements ou de représentants désignés, y pratique néanmoins, directement ou indirectement une activité se traduisent par un cycle complet d'opérations commerciales.
- Lorsqu'une entreprise exerce son activité à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve contraire résultant de comptabilités distinctes, présumé réaliser en Algérie au prorata des opérations de production ou à défaut des ventes réalisés dans ce territoire»¹⁶².

Les sociétés étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie ont le droit d'opter pour le régime du bénéfice réel¹⁶³.

¹⁶² - «En France l'impôt sur les sociétés est établi, en principe, au lieu du principal établissement de la personne morale (CGI Fr art. 218 A).

En pratique, le principal établissement peut être défini de la manière suivante selon la nature des opérations réalisées :

- Sociétés ayant une activité commerciale : lieu où sont effectuées les ventes ; en cas de pluralité d'établissements : l'établissement qui réalise le chiffre d'affaires le plus important ;
- Sociétés ayant une activité industrielle : lieu où sont effectuées les fabrications ; en cas de pluralité d'établissement : l'établissement ou la valeur des objets fabriqués est la plus élevée ;
- Sociétés effectuant des prestations de services : lieu où sont fournis les services ; en cas de pluralité d'établissements ou si les services sont rendus en dehors des établissements de l'entreprise : lieu où sont enregistrées les commandes ou la plus grande partie des commandes ;
- Sociétés ayant une activité mixte: application des règles ci-dessus en ce qui concerne l'activité prépondérante,» v. L'équipe de la rédaction des Editions de Francis Lefebvre : B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, Memento Pratique Francis Lefebvre, Groupe de sociétés, Juridique, fiscal et social, Éditions de Francis Lefebvre, Levallois, 2001-2002, n°7380, p. 487.

¹⁶³ - «Les entreprises étrangères qui n'ont pas d'installation professionnelle stable en Algérie peuvent opter pour le régime d'imposition du bénéfice réel, pour cela elles doivent adresser une lettre à la direction des grandes entreprises dans un délai de 15 jours à compter de la date de signature du contrat ou de l'avenant au contrat» ; Art. 156 bis C.I.D.T.A.

Par la lecture de l'article 137 du Code des impôts directs et taxes assimilées, on constate que notre législateur a reconnu un champ d'imposition vaste en matière d'IBS. Même en l'absence d'un domicile ou siège stable pour la société. Les sociétés étrangères ayant des activités en Algérie, en l'absence d'un représentant à l'intérieur du territoire doivent s'acquitter de l'IBS¹⁶⁴.

D'autre part, il existe plusieurs conventions ratifiées par l'Algérie avec les pays Arabes, d'Europe, d'Asie, d'Amérique et d'Afrique. À titre indicatif, on cite la convention entre l'Algérie et la France¹⁶⁵. La plupart de ces conventions ont pour but la détermination du domicile fiscal et d'éviter la double imposition fiscale, elles définissent les notions de résidents, d'établissements stables, de bénéficiaires des entreprises, de dividendes, etc¹⁶⁶. La question du lieu d'imposition est très présente lorsque les filiales étrangères sont implantées en Algérie sous contrôle d'un groupe domicilié hors du territoire national : Est-ce que la filiale doit s'acquitter de l'impôt sur les bénéfices des sociétés en Algérie, vu qu'elle génère un bénéfice sur le sol algérien ou bien l'impôt sera acquitté à l'étranger par la société mère unique société redevable de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ?

L'article 189 du Code des impôts directs et taxes assimilées nous donne une appréciation des dispositions relatives aux entreprises étrangères domiciliées hors d'Algérie ayant des liens capitalistiques de domination sur des entreprises situées à l'intérieur du territoire algérien, les bénéfices sont incorporés à l'assiette fiscale pour une imposition fiscale. Les mêmes règles sont appliquées aux entreprises qui sont sous la domination d'une autre société ou qui possèdent le contrôle d'une société ou d'un groupe de sociétés situé hors de l'Algérie. Ce texte vise à appréhender les fuites fiscales dues aux transferts de bénéfices de l'Algérie vers l'étranger par l'intermédiaire de sociétés filiales actives en Algérie. Par une majoration du prix d'achat ou bien le contraire grâce à une diminution du prix d'achat ou bien tout autre moyen ou fuite. Parallèlement, le Code des impôts directs et taxes assimilées a obligé les sociétés

¹⁶⁴ - Art 149 C.I.D.T.A.

¹⁶⁵ - A titre d'exemple, on peut citer la convention entre l'Algérie et la France; v. Décret présidentiel n° 02-121 du 7 avril 2002 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée à Alger le 17 octobre 1999, JORA 10 avril 2002, JORA n° 27, p.3 entrée en vigueur le 1er décembre 2002. V. aussi. X, Algérie, Doubles impositions, prévention de l'évasion fiscale et assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions et accords relatif aux hydrocarbures, Fasc380, Algérie, Edition du Juris Classeur, A jour au 27 Janvier 2003, pp.1 et s.

¹⁶⁶ - Comme exemple: v.art.4 concernant le résident, art.5 concernant l'établissement stable, art 7 concernant les bénéficiaires des entreprises, art 9 concernant entreprises associées, art 10 concernant les dividendes de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, *op.cit.*, pp.1 à 5; v.aussi. Art. 189 C.I.D.T.A.

étrangères faisant des transferts de fonds de souscrire des déclarations fiscales¹⁶⁷. En l'absence d'éléments permettant les redressements nécessaires, l'assiette d'imposition est déterminée en faisant la comparaison avec des sociétés exploitées normalement¹⁶⁸. L'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées lui aussi traite de cette question relative au transfert effectué à partir du territoire algérien par des filiales sous contrôle de groupes étrangers¹⁶⁹.

Après avoir analysé la détermination du lieu d'imposition des bénéficiaires, on passe à une autre problématique qui est la détermination du résultat imposable. Ce dernier passe par plusieurs et différents retraitements d'ordre positif ou négatif à faire pour arriver au résultat d'ensemble d'une imposition fiscale.

En résumé, le régime de consolidation fiscale des groupes de sociétés est un régime fiscal récent en Algérie. On constate par l'étude des conditions d'application que le Code des impôts directs et taxes assimilées algérien a nécessité un taux de détention très élevé 90% au plus pour l'application de ce régime. La notion de détention de capital est différente entre le Code de commerce et le Code fiscal. Il n'existe pas de régime parallèle à la consolidation fiscale en droit algérien comme c'est le cas en droit fiscal comparé et à titre d'exemple le régime des sociétés mères en France, qui est un régime très ancien. On constate aussi que le droit allemand a été le premier à reconnaître la personnalité morale au groupe de sociétés. Le législateur français s'est inspiré de ce droit, mais comme son homologue algérien, il ne reconnaît pas au groupe de sociétés la personnalité morale. La reconnaissance du groupe de sociétés comme entité fiscale est importante, pour des préoccupations de pur droit fiscal.

Il sera question dans le deuxième titre du traitement fiscal du résultat d'ensemble du groupe de sociétés. Ce dernier nécessite plusieurs rectifications et règles d'homogénéisations pour parvenir au résultat taxable.

¹⁶⁷ - Comme il est énoncé dans l'article 10 de la loi de finances 2009 créant la section 5 bis sous l'appellation de déclarations de transfert du Code des impôts directs et taxes assimilées notamment l'article 182 ter C.I.D.T.A.

¹⁶⁸ - Art. 189 C.I.D.T.A.

¹⁶⁹ - Nous traiterons cette question dans le cadre du chapitre 2 du deuxième titre de la première partie de cette thèse consacré aux prix de transfert au sein du groupe de sociétés.

Titre II :
Traitement fiscal du résultat d'ensemble du
groupe de sociétés

La détermination du résultat d'ensemble impose la détermination de l'exercice de l'imposition fiscale, le traitement fiscal des dividendes, l'avoir fiscal et le précompte dans les groupes. Nous traiterons dans ce chapitre aussi des opérations et transactions intra-groupes, les cas où ces opérations seront considérées comme étant des actes normaux et les cas où ils seront traités comme des actes anormaux de gestion, puis le traitement des déficits.

Pour ce qui est du passage du résultat comptable au résultat fiscal, il sera traité dans le deuxième chapitre, les comptes consolidés, nous démontrerons les avantages des comptes consolidés puis les règles d'homogénéisations, retraitements des comptes et des méthodes de consolidation comptable. Les comptes consolidés sont soumis au contrôle du commissaire aux comptes, afin d'accomplir son travail, les comptes doivent lui être communiqué, il donnera son avis avant leurs publication.

Chapitre 1: Détermination du résultat d'ensemble du groupe

Le régime de consolidation fiscale est avant tout un régime qui vise à régir la fiscalité des bénéfices d'où le problème de la détermination du résultat imposable soumis à l'impôt sur les bénéfices de sociétés. La détermination du résultat d'ensemble du groupe est une phase importante dans le calcul du résultat taxable. L'absence de règle fiscale relative à la détermination du résultat d'ensemble en droit algérien, laisse une carence législative importante. La question que ne devons nous posez est ce que la détermination de résultat d'ensemble résulte de la somme algébrique des comptes individuelles des sociétés filiales, c'est-à-dire arithmétique des comptes ou existe-t- il des retraitements à prendre en considération ? Cette problématique à mon avis n'est pas simple surtout pour un juriste, qui n'est pas forcément un connaisseur de la comptabilité.

Le résultat d'ensemble réalisé par les groupes de sociétés français, comme l'explique l'équipe de la rédaction Francis Lefebvre :« Va subir plusieurs retraitements, suite aux corrections des résultats individuels des sociétés du groupe. Le résultat d'ensemble est constitué par la somme algébrique des résultats individuels des sociétés filiales et de la société mère¹⁷⁰.».

¹⁷⁰ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, *op.cit.*, n° 7750, p. 505.

Selon les dispositions de l'article 223 B C.G.I.Fr, le résultat d'ensemble est déterminé en cumulant les résultats individuels des sociétés filiales, la société mère va retenir la somme algébrique des résultats des sociétés membres.

Section 1 : Détermination de l'exercice d'imposition fiscale

L'imposition du bénéfice du groupe soulève des problèmes d'ordre fiscal, notamment quand il s'agit de la détermination du résultat fiscal imposable et du sort des déficits fiscaux.

Sous- Section 1: Détermination de l'exercice imposable

Pour P. Serlooten : «Le résultat à retenir pour l'assiette de l'impôt sur le revenu est le résultat fiscal de l'exercice clos à la fin ou au cours de l'année d'imposition. Il n'y a donc pas coïncidence entre la clôture de l'exercice et la fin de l'année civile de la même façon qu'il n'y a pas obligatoirement correspondance entre la durée de l'exercice et celle de l'année¹⁷¹». Les exercices d'imposition fiscale au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est dû sur les résultats de l'année précédente ou bien sur une durée de 12 mois, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile, en application du Code des impôts directs et taxes assimilées¹⁷². Selon P. Serlooten, l'exercice fiscal n'est pas forcément parallèle à l'année civile¹⁷³.

Les déficits et les moins-values nettes à long terme nécessitent un traitement fiscal.

1) Le sort des déficits et des moins-values nettes à long terme

Les déficits fiscaux et moins-values posent problème, qu'il s'agisse de déficits antérieurs à l'entrée dans le groupe fiscal, ou à compter de la date d'entrée dans le groupe intégré, ou bien de déficits compris dans le résultat d'ensemble, ou l'utilisation ultérieure des déficits transférés.

A) Le sort des déficits antérieurs à l'entrée dans le groupe fiscal

Il n'y a pas de texte en droit algérien concernant le sort des déficits réalisés antérieurement à l'entrée dans le groupe de sociétés, seul l'article 147 du Code des impôts directs et taxes assimilées selon les règles de droit commun permet de reporter le déficit réalisé sur les résultats des 4 exercices suivants. En France, selon l'approche de Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine :« L'imputation des déficits antérieurs à l'entrée dans un groupe fiscal est régie par des règles particulières afin de ne pas donner d'effet rétroactif à la formation de ce groupe¹⁷⁴».

¹⁷¹ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n° 72, p.77.

¹⁷² - Art.139 C.I.D.T.A.

¹⁷³ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n° 104, p. 101.

¹⁷⁴ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°136, p.66.

B) La gestion des déficits à compter de l'entrée dans le groupe intégré

A. Dupuy dans sa thèse sur «La gestion fiscale des déficits des groupes internationaux», a démontré que : «Certaines dérogations aux règles ordinaires d'utilisation des déficits doivent être observées. En ce qui concerne les déficits nés pendant l'intégration, la spécificité tient au fait que ceux-ci ne doivent pas apparaître dans les déclarations des filiales mais dans les déclarations d'ensemble. Ils devront ainsi être utilisés dans ce cadre¹⁷⁵». Les déficits compris dans le résultat d'ensemble posent eux aussi problème.

Pour P. Gastineau, en application des dispositions du Code général des impôts français : « Les sociétés qui cessent de faire partie du groupe ne peuvent plus déduire de leurs propres résultats aucun élément fiscal ni les déficits, ni les moins-values nettes à long terme dès lors qu'ils ont été imputés sur le résultat ou la plus-value d'ensemble¹⁷⁶ ». On comprend de l'article 223 E du Code général des impôts français que : « Les déficits retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne sont pas déductibles des résultats de la société qui les a subis.¹⁷⁷ ». Le groupe de sociétés peut utiliser les déficits transférés ultérieurement.

C) Utilisation ultérieure des déficits transférés

La société filiale sortante en France, selon le Code général des impôts français : «Pourrait utiliser les déficits et les moins-values lors de son entrée dans un nouveau groupe. Dans ce cas ces déficits et moins-values intégreraient le régime fiscal des déficits et moins-values à long terme antérieurs à l'intégration, non imputables sur les résultats d'ensemble du groupe¹⁷⁸».

Le résultat d'ensemble du groupe de sociétés nécessite des ajustements ou bien ce que on appelle des retraitements.

2) Les ajustements du résultat brut d'ensemble

La détermination du bénéfice d'ensemble du groupe impose la neutralisation de certaines charges réelles, comme les charges d'exploitation¹⁷⁹.

¹⁷⁵ - A. Dupuy, La gestion fiscale des déficits des groupes internationaux, Master 2-Fiscalité Internationale, Université Paris II- Panthéon-Assas, Année 2012- 2013, p.28.

¹⁷⁶ - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°232, p.164.

¹⁷⁷ - *Ibidem*.

¹⁷⁸ - v. Art 209 Al 3 I C.G.I.Fr pour les déficits et Art 39 quinquies C.G.I.Fr pour les moins-values à long terme. v. X, Revue de Droit Fiscal, Cahier des Instructions Fiscales, n°3, 21 janvier 2010, Groupes de sociétés : sortie résultant d'une procédure collective, Instruction du 29 Déc. 2009, (BIO 4 H-1-10, 14 janvier 2010, n°14215), p.48.

¹⁷⁹ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°428, p. 301.

Il y a des ajustements que la société tête du groupe doit apporter au résultat d'ensemble qui sont importants, par notre lecture du Code général des impôts français, on s'aperçoit qu'il existe plusieurs éléments fiscaux devant être pris en considération et neutraliser afin de déterminer le résultat d'ensemble du groupe imposable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Le résultat d'ensemble est déterminé par la somme algébrique de l'ensemble des résultats réalisés par les sociétés du groupe¹⁸⁰. Les éléments à prendre en considération lors de la détermination du résultat d'ensemble sont :

- les charges financières¹⁸¹ ;
- le déficit d'ensemble¹⁸² ;
- les plus et moins values nettes d'ensemble¹⁸³ ;
- le montant des dotations complémentaires aux provisions¹⁸⁴ ;
- les plus-values ou moins-values réalisées lors des cessions entre sociétés du groupe¹⁸⁵ ;
- neutralisation des dividendes intragroupe avec la non possibilité de bénéficier du crédit d'impôt¹⁸⁶.

P. Morgenstern, est un des auteurs ayant consacré un livre sur l'intégration fiscale, pour lui : *«Le résultat d'ensemble est établi après : la réintégration des jetons de présence des filiales*

- *la neutralisation des distributions intragroupe*
- *le traitement des provisions intragroupe*
- *la neutralisation des abandons de créances et subventions intragroupe¹⁸⁷ » ;*

D'autres ouvrages ajoutent, à titre d'exemple l'équipe de rédaction Francis Lefebvre les opérations suivantes :

- *«neutralisation de la quote-part de frais et charges sur les produits ouvrant droit au régime mère-filiales ;*
- *réintégration des dotations aux provisions pour dépréciation des créances détenues sur une société du groupe ou de certains actifs ;*
- *réintégration des dotations aux provisions pour risques liés à l'activité d'une société du groupe ;*

¹⁸⁰ - Art 223 B Al 1 C.G.I.Fr.

¹⁸¹ - Art 223 B bis C.G.I.Fr

¹⁸² - Arts 223 C Al 2 et 223 E C.G.I.Fr.

¹⁸³ - Art 223 D C.G.I.Fr

¹⁸⁴ - Art 223 D Al 6 C.G.I.Fr.

¹⁸⁵ - Art 223 F C.G.I.Fr.

¹⁸⁶ - Art 223 L C.G.I.Fr.

¹⁸⁷ - P.Morgenstern, Préface de J-P Casimir, Collection pratiques d'experts, Initiation à l'intégration fiscale, 2^{ème} Edition, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2006, n°111, p. 77 et s.

- reprise des avantages fiscaux attachés à certaines souscriptions de parts ;
- réintégration du déficit correspondant aux suppléments d'amortissement résultant d'une réévaluation ;
- neutralisation des cessions internes d'immobilisations ou de titres ;
- reprise en cas de sortie de groupe de certains avantages de l'intégration ;
- réintégration d'une fraction des charges financières du groupe¹⁸⁸».

Parmi les éléments importants dans la détermination du résultat d'ensemble du groupe, on cite les jetons de présence et tantièmes distribués par les filiales du groupe, les charges, et le calcul de la réintégration des charges financières.

A) Les jetons de présence et tantièmes distribués par les filiales du groupe

Comme le mentionne P. Serlooten : «Les jetons de présences sont des sommes fixes, annuelles et indépendantes des résultats qui sont allouées par les sociétés anonymes à leurs administrateurs (**société anonyme classique**) ou aux membres du conseil de surveillance (**société anonyme à directoire**). Comme toute autre rémunération, les jetons de présence sont, par principe, déductibles des bénéfices imposables de la société dans la mesure où ils constituent la rémunération normale de l'activité des bénéficiaires»¹⁸⁹.

En Algérie, selon la doctrine de l'administration fiscale : «Les jetons de présence et les tantièmes sont assujettis à l'IRG au titre de revenus des capitaux mobiliers. L'imposition est opérée suivant le système de la retenue à la source libératoire de l'IRG suivant l'article 104 du Code des impôts directs et taxes assimilées par application des taux suivants :

- 10% pour les résidents ;
- 15% pour les non-résidents.

Les rémunérations exceptionnelles allouées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance (selon le cas) sont soumises à l'IRG dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), précise l'administration fiscale algérienne¹⁹⁰».

¹⁸⁸ - Par exemple : B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, *Mémento Pratique Francis Lefebvre, op.cit.*, n°7790, p. 508.

¹⁸⁹ - «*Cependant, l'article 210 sexies C.G.I.Fr réputé excessif les jetons de présence qui excèdent une certaine limite ; de telle sorte qu'au-delà de cette limite, ils ne sont plus déductibles*». V.P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires, op.cit.*, n°431, pp. 302 et 303.

¹⁹⁰ - Art 22-1 C.I.D.T.A, v. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, *Bulletin d'information fiscale*, n°01/2010, Objet : Régime fiscal des dirigeants de sociétés, Direction des Relations Publiques et de la communication, p.7.

En France, selon l'instruction 20 janvier 2010 : «Les jetons de présence et tantièmes alloués d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance d'une société anonyme sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 5 % de la rémunération moyenne des salariés les mieux rémunérés de l'entreprise appliquée aux membres du conseil¹⁹¹».

B) Les charges

Le Code des impôts directs et taxes assimilées algérien a traité les charges d'une façon générale, il n'a pas instauré de normes spécifiques à la gestion et au traitement des déficits fiscaux d'ensemble dans le groupe. Il ne comporte qu'un seul texte relatif au déficit fiscal. Il n'existe pas de règles spéciales pour les charges passibles d'une déduction au sein des groupes à l'exception des dispositions de l'article 169 du Code des impôts directs et taxes assimilées. Ce dernier stipulait que: « Dans le cas de groupes de sociétés constitués par la transformation d'entités fiscalement dépendantes en entités fiscalement indépendantes, les déductions ci-dessus ne sont accordées qu'à concurrence de 50 % des limitations autorisées¹⁹²». Le Code des impôts directs et taxes assimilées n'a pas déterminé, si il s'agissait des charges constatées par la société mère ou bien par la société filiale, ce qui signifie il peut s'agir de n'importe quelle société incluse dans le périmètre de consolidation fiscale.

Le texte de l'article 169 du Code des impôts directs et taxes assimilées nécessite une observation, car il accordait une exonération de 50 % aux entités fiscalement dépendantes en entités fiscalement indépendantes, c'est une erreur du texte, il aurait dû mentionnée transformation d'entités fiscalement indépendantes en entités fiscalement dépendantes. Le législateur algérien s'est rétracté en 2007, en abrogeant la

¹⁹¹ - Art 210 sexies C.G.I. Fr; «*Au sein d'un groupe fiscal, les jetons de présence et tantièmes distribués par les filiales du groupe doivent être rapportés au résultat d'ensemble (C.G.I.FR, art.223b ? AL ;), y compris la fraction qui n'a pu être déduite du résultat individuel des filiales en application de l'article 210 sexies du C.G.I.FR. À la suite d'un arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Nancy (CAA Nancy, 3 juin 2009, Dossier actualité, n°44, Intégration fiscale, Jeudi 29 Novembre 2012, LexisNexis, p.17. Dans un arrêt rendu le 3 Juni 2009, la cour administrative d'appel de Nancy a regardé l'administration fondée, en application du cinquième alinéa de l'article 223B du CGI, à réintégrer dans le résultat d'ensemble des sociétés du groupe la totalité du montant des jetons de présence distribués par les filiales du groupe*». v. L'équipe de rédaction de la Revue Fiduciaire, Impôt sur les sociétés, Groupes de sociétés: régime des jetons de présence, Instr.20 janvier 2010 (BOI 4H-5-10, 2 févr.2010), n° 14228, Revue de droit fiscal n°6, Cahiers des instructions fiscales, 11 Février 2010, p.7.

¹⁹² - Art 169 C.I.D.T.A modifie par l'article 18 L.F 1997, JORA 31 décembre 1996, n°85, p.6.

Art 169 al 1 C.I.D.T.A. «*Sont déductibles les activités culturelles ayant pour objet la restauration, la rénovation, la réhabilitation, la réparation, la consolidation et la mise en valeur des monuments et sites historiques etc....*

- *Pour ce qui est des frais préliminaires inscrits en comptabilité avant l'entrée du système comptable financier, ils sont déductibles du résultat fiscal suivant le PCN. La résorption est opérée sur la déclaration fiscale annuelle correspondante.*». V.art.169 al 3 C.I.D.T.A.

possibilité de déduction des charges au prorata cités-ci-dessus lors de transformations des sociétés¹⁹³. Ce dispositif était appliqué jusqu'à l'année 2006¹⁹⁴.

Parmi les charges non déductibles en droit fiscal algérien, on peut citer :

«- les dépenses et toute charge qui n'est pas destinée directement à l'activité de la société ;

- les frais de réception, restauration, d'hôtellerie, spectacles sont déductibles à condition d'être facturées et ayant une relation directe avec l'activité de la société¹⁹⁵.

Ne sont pas aussi déductibles de l'assiette des bénéficiaires soumis à l'impôt les transactions, amendes, confiscations, pénalités, de quelque nature que ce soit à la charge des contrevenants¹⁹⁶».

Pour ce qui est du Code général des impôts français, selon Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine : «C'est une quote-part forfaitaire des charges financières supportées par l'ensemble des sociétés du groupe fiscal qui fera l'objet d'une non-déduction du résultat d'ensemble. L'amendement Charasse¹⁹⁷ n'affecte que le résultat d'ensemble et non les résultats de chacune de ces sociétés¹⁹⁸».

¹⁹³ - « Dans le cas de groupe de sociétés constitués par la transformation d'entités fiscalement dépendantes en entités fiscalement indépendantes, les déductions ci-dessus ne sont accordées qu'à concurrence de 50 % des limitations autorisées». Art 169 C.I.D.T.A complété par le paragraphe 3 de l'article 18 L.F 1997, JORA du 31 décembre 1996, n°85, p.6 et abrogé par l'article 16 L.F 2007 du JORA 27 décembre 2006 abrogeant l'alinéa 3 de l'article 169 et l'article 219 C.I.D.T.A, n°85, p. 7.

¹⁹⁴ - Art 16 L.F 2007 du JORA 27 décembre 2006 abrogeant l'alinéa 3 de l'article 169 et l'article 219 C.I.D.T.A, préc.

¹⁹⁵ - Art.169 Als 1- A-B- C C.I.D.T.A.

¹⁹⁶ - Art 141 Al 6 C.I.D.T.A.

¹⁹⁷ - Amendement Charasse : Esprit es-tu (toujours) là ? http://www.wmaker.net/arsenefr/AmendementCharasse-Esprit-es-tu-toujours-la_a15.html.

« Le dispositif de l'amendement Charasse ne s'applique pas lorsque la cession est opérée entre sociétés membres du même groupe (CGI art.223B, 8° al.a). Lorsqu'une société membre d'un groupe intégré cède à une autre société du groupe des titres qu'elle a acquis immédiatement auparavant auprès de personnes avec qui elle n'a aucun lien de contrôle, le dispositif ne s'applique pas (doc.adm.4H6623-101). Cette exclusion concerne les opérations de restructuration intercalaires réalisées au profit de sociétés du groupe par les associés ou actionnaires qui contrôlent ce groupe ou des sociétés que ces derniers contrôlent-pour les besoins de l'acquisition des titres de la société cible auprès de tiers.

Il en est ainsi par exemple des acquisitions de participations réalisées par offre publique d'achat ou d'échange auprès de tiers et rétrocédées, après réalisation de cette opération, à une société créée par les personnes qui ont pris l'initiative de l'offre d'achat ou d'échange.»; v. Équipe de la Rédaction du Groupe Revue Fiduciaire, La revue fiduciaire Feuille Hebdo, Intégration fiscale : Évolution de l'Amendement Charasse, FH 3247, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2008, n°s 3-9 et 3-10, p. 17.v.aussi.Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°351, p. 148. On reviendra à l'amendement Charasse.

¹⁹⁸ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°351, p. 148.

Il existe d'autres charges supportées par les sociétés du groupe notamment pour ce qui est des sociétés étrangères y compris les sociétés mères ou filiales qui exercent des activités en Algérie, accordent une importance aux frais de sièges afin de réduire l'assiette fiscale de l'IBS, c'est pour cela que l'administration fiscale algérienne appréhende toute possibilité de fraude ou d'abus.

L'administration fiscale algérienne a publié le bulletin d'information n°04/2010 concernant le traitement fiscal applicable aux frais de siège. Selon ce document : «Les frais de siège sont les frais généraux d'administration et de direction générale engagés par la société mère pour les besoins de l'ensemble de ses filiales et ou établissements stables installés dans des Etats différents. Ils comprennent principalement les services comptables, administratifs, financiers et ressources humaines, tels que :

- les frais de siège constituent une catégorie des prix de transfert. Ces derniers correspondent aux prix facturés pour des transactions entre sociétés liées situées dans différents Etats. Le domaine de ces transactions est très large, puisqu'il porte aussi bien sur les ventes de biens ou de marchandises que sur des prestations de services¹⁹⁹».

L'administration fiscale algérienne a accordé une importance aux frais de sièges, vu que les sociétés et couramment les sociétés étrangères jouent sur les frais de siège pour délimiter l'assiette fiscale. En Algérie, dans le cas où le seuil de déductibilité de 1 % est franchi²⁰⁰. L'administration fiscale jouit de prérogatives pour procéder à la réintégration des sommes excédant le seuil de 1 % dans l'assiette fiscale, dans tout les cas, elle peut procéder aux réintégrations nécessaires par la notification d'un rôle aux sociétés défailtantes aux restrictions relatives aux frais de siège²⁰¹.

Pour P. Gastineau, lors de la réintégration des charges financières, les comptes de la société mère et des sociétés filiales ne subissent aucune modification²⁰².

Sont exonérés de l'IRG ou de l'IBS à compter de 1er janvier 2014, et pour une durée de cinq (05) ans les produits des actions et titres assimilés cotés en bourse. (Art. 67 LF 2014). V. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide des produits financiers. http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_fiscaux/Guide%20produits%20financiers%202015.pdf, p.16.

¹⁹⁹ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des relations publiques et de la communication, Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, Objet : Traitement fiscal applicable aux frais de siège, p.3. v.aussi. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la législation et de la réglementation fiscales, Circulaire N° 05/MF/DGI/DLRF/LF08 relative à la déduction de frais de siège. V. en plus. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Note N° 1127/MF/DGI/SDOF/B2 relatives aux frais de siège, p.3 et s.

²⁰⁰ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des relations publiques et de la communication, Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, Objet : Traitement fiscal applicable aux frais de siège, *op.cit.*, p.5.

²⁰¹ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des relations publiques et de la communication, Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, Objet : Traitement fiscal applicable aux frais de siège, *op.cit.*, p.5.

²⁰² - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°179, pp.123 et 124.

C) L'amendement Charasse

L'amendement Charasse a fait coulé beaucoup d'encre à mon avis et d'après les différents ouvrages et revues consultées. Notamment par ce qui a été relaté par l'équipe de rédaction du Groupe de la revue fiduciaire, L'amendement Charasse a été instauré suite à la loi de finances rectificative pour 1988. A l'initiative du Ministre des finances Charasse, cet amendement a pour principal but de neutraliser l'utilisation exagérée des charges financières²⁰³. Selon la même équipe de rédaction : « Le dispositif de l'amendement Charasse est mis en œuvre lorsqu'une société acquiert, auprès de personnes qui la contrôlent ou auprès de sociétés que ces mêmes personnes contrôlent, les titres d'une société qui devient membre du même groupe fiscal qu'elle²⁰⁴ ».

Par notre lecture de l'article 223 B du Code général des impôts concernant l'amendement Charasse, on constate que les titres achetés doivent être reporter à leurs valeur d'acquisition ou valeur vénale comme étant des charges financières déductibles du résultat d'ensemble, pour ne pas avoir une utilisation abusive des charges.

Les dividendes sont soumis à un traitement fiscal spécifique.

Sous-Section 2 : Traitement fiscal des dividendes

Les dividendes distribués, elles aussi nécessitent un traitement fiscal.

«L'absorption de la filiale étant considérée comme entraînant sa sortie du groupe fiscal, le dispositif de réintégration des charges financières devrait en principe cesser à compter de l'ouverture de l'exercice de réalisation de la fusion. Toutefois, dans la mesure où le patrimoine de la société absorbée continue économiquement à appartenir au groupe, le législateur a édicté une disposition aux termes de laquelle une opération de fusion intragroupe n'est pas de nature à interrompre le mécanisme de réintégration des charges financières». V. Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, op.cit., n°s 1424 et 1425, p.518.

²⁰³ - L'équipe de rédaction du Groupe de la Revue fiduciaire, Qu'est-ce que l'amendement Charasse ? La revue fiduciaire Feuille Hebdo, Intégration fiscale : Évolution de l'Amendement Charrasse, FH 3247, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2008, n°s3-1 et 3-2, p.12.

²⁰⁴ - Qu'est-ce que l'amendement Charasse ?

«Ce dispositif s'applique aussi bien dans les cas de constitution d'un groupe intégré que dans les cas où les sociétés acquises entrent dans le périmètre d'un groupe intégré préexistant (CAA Douai 13 novembre 2007, n°06-1444).

La réforme de l'amendement Charasse a été poursuivie par la loi de finances rectificative pour 2006 avec la réduction de la période de réintégration des charges financières de quatorze exercices à neuf exercices. En outre, la réintégration des charges financières s'applique même si la société rachetée ne devient pas membre du même groupe que la société cessionnaire (BO4-H-2-08 ; voir§3-28)» ; L'équipe de rédaction du Groupe de la Revue fiduciaire, La revue fiduciaire Feuille Hebdo, Intégration fiscale : Évolution de l'Amendement Charrasse, FH 3247, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2008, n°s3-1 et 3-2, p.12.

1) Notion de dividendes

Les dividendes qui étaient distribuées entre les sociétés du groupe algérien, à raison de leur participation dans le capital d'autres sociétés du même groupe étaient exonérés de l'impôt²⁰⁵. À noter qu'il existe une erreur dans la rédaction du texte algérien en version arabe relative au même dispositif d'exonération, où il est utilisé le terme : الأرباح au lieu du terme قسيمات الأرباح ou bien الأرباح الموزعة. Ce qui laisserait certains lecteurs croire que le Code fiscal algérien a prévu une exonération fiscale totale des bénéfices réalisés au sein du groupe. On constate que le législateur algérien, a reconnu une exonération totale des dividendes intra-groupe²⁰⁶. Mais malheureusement, il n'y a pas de texte relatif aux distributions intra-groupe dans le Code de commerce algérien actuel. Il devrait intervenir à mon avis dans ce cadre.

Selon les dispositions de l'article 722 du Code de commerce, la société et notamment la société mère et les sociétés filiales dont notre étude ne peuvent distribuer les bénéfices réalisés à leurs associés qu'après avoir prélever les montants relatifs aux réserves²⁰⁷. Cela dit les sociétés du groupe, comme n'importe quelle société de capitaux sont tenues de consacrer un vingtième de ses bénéfices à titre de réserve²⁰⁸. Cela dit l'assemblée générale peut décider la distribution de sommes prélevées sur les réserves²⁰⁹.

²⁰⁵ - Art 138 C.I.D.T.A complété par paragraphe 3 de l'article 13 L.F 1997 du 31 décembre 1996, n°85, p.6 abrogé par l'article 6 L. n° 07-12 du 30 Décembre 2007 portant L.F 2008, JORA du 31 Décembre 2007, n° 82,p.5.

Selon l'article 10 Al 4 du Décret présidentiel n° 02-121 du 7 avril 2002 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, *op.cit.*, p.3; Le terme « dividende» désigne : «*Les revenus provenant d'actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'État contractant dont la société distributrice est un résident. Il est entendu que le terme « dividende » ne comprend pas les revenus visés à l'article 16.* ».

²⁰⁶ - Art 138 Al 3 C.I.D.T.A.

²⁰⁷ - Art 722 Al 2 C.Com.Al.

²⁰⁸ - « *Les sociétés par actions et les sociétés à responsabilités limitées doivent faire un prélèvement sur les bénéfices nets de l'exercice d'un vingtième au moins pour la constitution d'un fonds de réserve dit réserve légale. Les sociétés concernées sont dispensés de constituer cette réserve lorsque les prélèvements effectués atteignent le dixième du capital social*». V. Art. 721 C.Com.Al.

²⁰⁹ - Art 722 Al 2 C.Com Al préc.

Pour ce qui est de la convention OCDE, il est stipulé dans l'article 10 que :
«*Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.*

Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

- a) *5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;*
- b) *15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas*²¹⁰.

On conclut, par notre lecture de l'article 10 de la convention OCDE, que les dividendes concernés se sont les dividendes distribués par les sociétés émanant des groupes multinationaux. Le lieu d'imposition des dividendes, ça sera le pays de résidence d'une bénéficiaire des sommes distribuées. Cela dit, les dispositions du même article ont prévu des dérogations, d'où la possibilité d'imposition dans le pays où se trouve, la société qui procède à des distributions, dans des pourcentages limités qui varient entre 5 et 15 %²¹¹. D'une autre part, on constate à mon avis après la lecture des textes, que la fiscalité des groupes multinationaux n'est pas régie principalement par les dispositions du Code des impôts directs et taxes assimilées, cela est sans doute une des facultés des conventions internationales telles que la convention de l'OCDE précitée.

Le Conseil d'État français, dans l'arrêt Anzalone du 26 février 2001, n° 219 834, a précisé que : « *Les dividendes distribués, dans des conditions régulières, selon une clé de répartition déterminée par les clauses du contrat de société et différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social, constituent des produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires au sens de l'article 158 ter du Code général des impôts français et doivent ouvrir droit à l'avoir fiscal*²¹² ».

Selon l'administration fiscale française, en interprétation de l'arrêt Anzalone précité : « *Ne constituent pas des distributions de dividendes et par conséquent n'entrent pas dans le champ d'application de l'avoir fiscal et du précompte :*

- *les distributions exceptionnelles de réserves décidées par une assemblée autre que les assemblées des comptes dès lors qu'elles constituent des partages partiels d'actifs et non des distributions de dividendes ;*

²¹⁰ - Art 10 modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune au 22 juillet 2010 mise à jour 2014.

²¹¹ - Comme, il est souligné dans les alinéas A et B de l'article 10 de la Convention OCDE.

²¹² - Régime de la distribution ouvrant droit à l'avoir fiscal suite à l'arrêt Anzalone du 26 février 2001.v. <http://www.fiscalonline.com/Regime-de-la-distribution-ouvrant,849.html>, p.1.

- les attributions de sommes ou valeurs effectuées en contrepartie d'une réduction de capital non motivée par des pertes ;
- les attributions de sommes ou valeurs aux associés en cas de rachat par la société de ses propres titres ;
- d'une manière générale, toutes les distributions particulières qui ne répondent pas à la définition juridique des distributions de dividendes : les jetons de présence, les avances aux associés et les rémunérations excessives ou occultes....²¹³».

Le législateur algérien n'a pas prévu de dispositions concernant les distributions de dividendes intra-groupes dans le Code de commerce. En France, jusqu'à la loi de finances rectificative pour 1994, comme le précise M. Raffin: « *L'article 223 B Code général des impôts français ne prévoyait aucune disposition pour l'annulation des dividendes intra-groupe. Or les bénéfices sur lesquels sont prélevés ces dividendes sont imposés au niveau du résultat d'ensemble*²¹⁴».

Il y a plusieurs types de revenus réputés distribués.

2) Types de revenus réputés distribués

Quels sont les revenus considérés comme étant distribués ?

Selon l'article 46 du Code des impôts directs et taxes assimilées algérien sont considérés comme revenus distribués : « 1° *les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;*

2° *les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ;*

3° *les produits de fonds de placement ;*

4° *les prêts, avances ou acomptes mis à la disposition des associées, directement ou par personne ou société interposée ;*

5° *les rémunérations, avantages et distributions occultes ;*

6° *les rémunérations versées aux associés ou dirigeants, qui ne rétribuent pas un travail ou un service réalisé ou dont le montant exagéré ;*

7° *les jetons de présence et tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés en rémunération de leur fonction ;*

²¹³ - « *Ces exclusions s'appliquent également s'agissant des conventions internationales qui prévoient le transfert de l'avoir fiscal aux associés non-résident des sociétés françaises*», Régime de la distribution ouvrant droit à l'avoir fiscal suite à l'arrêt Anzalone du 26 février 2001. <http://www.fiscalonline.com/Regime-de-la-distribution-ouvrant,849.html>, p. 1.

²¹⁴ - Ces dispositions sont applicables pour la détermination du résultat d'ensemble des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995; V. P. Moine, Préface de M-H Raffin, Le régime fiscal des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Edition formation entreprise, Nouvelle mise à jour, Collection Référence Première, n°89, p. 38.

8° *les bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal*»²¹⁵.

Pour ce qui est des bénéfices qui ne sont pas considérés comme étant des bénéfices distribués, on cite suivant les dispositions de l'article 49 du Code des impôts directs et taxes assimilées algérien : Les sommes qui représentent un remboursement d'apport ou de prime d'émission distribués aux associés ou actionnaires ne sont pas considérées comme étant des revenus distribués. Dans cet article, le législateur a voulu régir les problèmes d'une double imposition générée suite à une première imposition des bénéfices puis une deuxième imposition lors de la distribution des bénéfices. S'il y a eu déjà une répartition de bénéfices et des réserves²¹⁶.

Pour ce qui est des produits de revenus mobiliers, on cite les produits des actions ou parts sociales et les revenus assimilés distribués par :

«- *les sociétés par actions selon la définition du Code de commerce ;*

- *les sociétés à responsabilité limitée ;*
- *les sociétés civiles constituées sous la forme de sociétés par actions ;*
- *les sociétés de personnes et les sociétés en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux*²¹⁷».

Le législateur algérien devrait normalement revoir les dispositions de l'article 45 du Code des impôts directs et taxes assimilées, car l'article cite les sociétés par actions, dans le deuxième alinéa, alors que les sociétés par actions sont des sociétés commerciales selon l'article 3 du Code de commerce. À cet effet, on comprend qu'ils ne sont pas considérés comme étant des apports, selon les dispositions de l'article 49 du Code des impôts directs et taxes assimilées :

- Les réserves ajoutées au capital ;
- Les sommes incorporées au capital, aux réserves suite à une fusion ;
- Les distributions ultérieures à la liquidation ayant la forme de remboursement d'apports ou toutes les sommes ou valeurs qui ont pu supportées l'impôt global²¹⁸.

Selon l'article 51 du Code des impôts directs et taxes assimilées, lors de la distribution de parts ou d'actions de la part de la société absorbante ou nouvelle aux membres de la société apporteuse n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers, à condition que les sociétés participantes à l'opération de fusion aient la forme soit de sociétés par actions, soit de sociétés à responsabilité limitée. Ces

²¹⁵ - Art 46 C.I.D.T.A complété par l'article 6 paragraphe 9 L.F 2009, JORA du 31 décembre 2008, n°74, p.4.

²¹⁶ - Art 49 Al 1 C.I.D.T.A.

²¹⁷ - Art 45 C.I.D.T.A.

²¹⁸ - Art 49 Al 2 C.I.D.T.A.

dispositions s'étendent aux opérations d'apport partiel d'actif et en cas d'apport total et simultané d'actif à deux ou plusieurs sociétés²¹⁹.

Le législateur algérien comme son homologue français a traité des distributions de dividendes émanant de sociétés étrangères. Ces dernières ayant une activité en Algérie doivent souscrire une déclaration avant le 30 avril de chaque année accompagnée d'un état détaillé des sommes versées²²⁰.

En France et selon les directives de l'Union Européenne les dividendes distribués par une société mère à une société filiale domiciliée dans un autre Etat membre de l'Union est exonérée de la retenue à la source²²¹. A condition, de respecter bien sur le principe de réciprocité, avec la sortie de l'Angleterre de l'Union Européenne en 2016, les conventions et accords ayant été conclues avec les autres Etats membres cessent de s'appliquer, notamment pour ce qui est des accords fiscaux entre la France et l'Angleterre. A mon avis, la sortie de l'Angleterre de l'Union Européenne aura un bouleversement irréfragable sur la fiscalité, notamment pour ce qui est des sociétés étrangères implantées chez elle.

M. Cozian a démontré dans son ouvrage, les problèmes de la double imposition fiscale, selon lui: « Les bénéfices réalisés par les sociétés font l'objet d'une première imposition au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, puis ils sont imposés à l'impôt sur le revenu global au nom des associés (dividendes). Jusqu'à 2004, c'était l'avoir fiscal, en tant que système fiscal qui permettait de supprimer cette double imposition²²²».

²¹⁹ - Art 51 Als 1 et 2 C.I.D.T.A.

²²⁰ - Art 162 C.I.D.T.A.

²²¹ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, *op.cit.*, n°7095, p. 470. Cela dit il y a de nouvelles dispositions dans la loi de finances française pour 2016 concernant les dividendes distribués : «Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, le résultat d'ensemble n'est plus diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans le résultat individuel des sociétés du groupe, et afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice, ni de la quote-part afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire ou d'une société étrangère ou de l'entité mère non résidente, et provenant depuis plus d'un exercice.» *IS Régime fiscal des groupes de sociétés-Détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble-Règles générales de retraitement des produits de participation intragroupe.* <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5931-PGP>.

²²² - M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, n°s 396 et 397, Litec 2005- 2006 ; cité par G. Blanluet, Cours Fiche 3: Le régime des bénéfices distribués, Travaux dirigés-Master 1 de Droit, Fiscalité des entreprises, Université Panthéon ASSAS (Paris II), Année universitaire 2006- 2007, p.7.

Les distributions des dividendes par la holding :

« En application de l'article 119 bis du C.G.I.FR, la société française qui verse des dividendes à une société établie hors de France doit opérer lors du paiement de ces derniers une retenue à la source au taux de 25 %. Cette retenue s'applique aux distributions de dividendes stricto sensu, c'est-à-dire des distributions des bénéfices de l'exercice écoulé décidée en assemblée générale ordinaire conformément aux dispositions de l'article L. 232-10 du Code de Commerce, mais également aux distributions exceptionnelles de réserves ainsi que le boni de liquidation et des dépenses qui ont la nature de revenus distribués»; v.Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, *op.cit.*, n° 697, p. 275.

Le législateur algérien, n'a pas prévu un dispositif spécifique pour l'avoir fiscal et le précompte dans les groupes de sociétés. Les seules dispositions qui étaient appliquées visaient à neutraliser les inconvénients de la double imposition par l'application du mécanisme de l'avoir fiscal, comme il va être expliqué.

3) L'avoir fiscal :

L'avoir fiscal nécessite une définition, ainsi qu'un éclaircissement sur les conditions d'application, et ses répercussions sur les distributions internationales.

A) Définition de l'avoir fiscal

En Algérie, l'avoir fiscal a été introduit par la loi de finances de 1993²²³. Le Code des impôts directs et taxes assimilées a permis son utilisation pour la première fois pour les résultats des exercices réalisés dès 1992²²⁴. Toutefois, il fut abrogé en 2003²²⁵. Cela dit, l'avoir fiscal subsiste pour les sommes perçues par les sociétés commerciales²²⁶

²²³ - Art 9 du décret législatif n° 93-01 du 19 janvier 1993 portant L.F pour 1993, JORA du 20 Janvier 1993, n°4, p.4.

Art. 9. - « Il est créé à la section 2, titre I, de la première partie du code des impôts directs et taxes assimilées un article 87 bis rédigé comme suit : « Art. 87 bis. - Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés de droit algérien disposent à ce titre d'un revenu constitué par :

- les sommes perçues de la société par ces personnes ;
- un avoir fiscal représentant un crédit ouvert sur le Trésor.

La base de l'avoir fiscal est déterminée au prorata des distributions provenant des bénéfices taxés au taux normal par rapport au montant total des distributions. Le montant de l'avoir fiscal est égal à 30% de la base résultant du prorata ci-dessus à raison des sommes effectivement versées par la société. L'avoir fiscal ne peut être utilisé que dans la mesure où le revenu est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire. Le bénéfice de l'avoir fiscal est réservé aux personnes ayant leur domicile réel ou leur siège social en Algérie à raison des distributions résultant d'une décision régulière des organes compétents de la société». «Les revenus provenant de la distribution de bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés ne sont pas compris dans l'assiette de l'impôt sur le revenu global. Le bénéfice de ces dispositions n'est applicable que dans le cas des revenus régulièrement déclarés». V. Art 87 bis modifié par l'article 9 Loi n° 97-02 du 31 décembre 1997 portant LF 1998. JORA du 31 décembre 1997, n°89, p 4 modifié par l'article 9 Loi.n° 98- 12 portant L.F 1999 du 31 décembre 1998, JORA du 31 décembre 1998, n° 98, p.4 modifié par l'article 13 Loi.n° 02-11 du 24 décembre 2002 portant L.F 2003, JORA du 25 décembre 2002, n° 86, p.5.

²²⁴ - Art 8 L.F 1994 : « L'article 87 bis du code des impôts directs et taxes assimilées est modifié et complété comme suit : -Les personnes qui perçoivent des dividendes...(sans changement jusqu'à) ...des organes compétents de la société. Le bénéfice de l'avoir fiscal ne s'applique qu'aux distributions effectuées sur les résultats des exercices 1992 et suivants. Les distributions de bénéfices effectuées sur les résultats d'un exercice clos depuis plus de trois(3) ans n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'avoir fiscal.». Art 8 L.F 1994, JORA du 30 décembre 1993, n°88, p.4.

²²⁵ - Art 13 L.F 2003, JORA du 25 décembre 2002, n°86, p.5. v. aussi art 147 C.I.D.T.A modifié et complété par l'art 15 L.F 1994 pour ce qui est de l'avoir fiscal relatif aux bénéfices des sociétés de capitaux distribués, JORA du 30 décembre 1993, n° 88, p.5.

²²⁶ - V. Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Déclaration G N°5 : Justificatif de Crédit d'Impôt et d'avoir Fiscal.

L'avoir fiscal dans la loi de finances de 1993 : « Représentait un crédit d'impôt ouvert sur le trésor. Le montant de l'avoir fiscal était égal à 30 % de la base résultant du prorata à raison des sommes effectivement versées par la société. L'utilisation de l'avoir fiscal nécessite que le revenu soit dans la base de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Pour ce qui est de la base de l'assiette de l'avoir fiscal, il était déterminé à concurrence des distributions de bénéfices taxés²²⁷ ». Le bénéfice de l'avoir fiscal était en Algérie, avant son abrogation réservé aux personnes ayant leur domicile réel ou leur siège social en Algérie. Par ailleurs, l'article 9 de la loi finances algérienne toujours, pour 2004 a soumis les bénéfices répartis entre les personnes morales non résidentes en Algérie, à une retenue à la source au taux de 15% libératoire d'impôt²²⁸.

L'avoir fiscal depuis sa création en France 1965, comme il est relaté dans des ouvrages spécifiques aux groupes de sociétés, notamment par l'équipe de rédaction du Groupe revue fiduciaire : « *L'avoir fiscal avait toujours représenté la moitié du montant du dividende* »²²⁹. En argumentation de l'article 41 de la loi n°98-1266 du 30 décembre 1998 : « Le taux de l'avoir fiscal fut ramène de 50% à 45 %, lorsque la personne susceptible d'utiliser ce crédit n'est pas une personne physique. Ce texte a toutefois maintenu l'avoir fiscal à 50 % pour les sociétés mères qui décident de traiter les dividendes comme des produits de filiales exonérés et sont alors en droit d'utiliser le crédit en paiement du précompte mobilier lors de la redistribution de ces sommes à leurs propres actionnaires²³⁰ ». Le dispositif de l'avoir fiscal permet selon l'analyse exposé par les fiscalistes de la Revue fiduciaire : « D'accorder aux associés de sociétés un crédit d'impôt sur le trésor qui est reçu en paiement de l'impôt sur le revenu (IR) ou de l'impôt sur les sociétés (IS) et, à défaut, restituable dans certaines conditions. Égal à 50 % des sommes effectivement versées par la société distributrice, le taux de l'avoir fiscal a été successivement réduit à 45 % (1999), 40 % (2000), 25 % (2001) et 15 % (à compter de 2002) du montant du dividende net lorsque la personne susceptible de l'utiliser n'est pas une personne physique ou une société mère²³¹ ». Le dispositif de l'avoir fiscal fut supprimé par la loi de finances française pour 2004 (L.n°2003-1311.30 déc.2003)²³².

²²⁷ - Art 87 bis C.I.D.T.A avant modification crée par l'article 9 du décret législatif n° 93-01 du 19 janvier 1993 portant L.F pour 1993, JORA du 20 janvier 1993, n°4, p.4.

²²⁸ - Art 9 L.F 2004 modifiant l'article 54 C.I.D.T.A, JORA du 29 décembre 2003, n°83, p.5.

²²⁹ - L'équipe de la rédaction des Editions de Francis Lefebvre : B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, *op.cit.*, n°7010, p.464.

²³⁰ - *Ibidem*.

²³¹ - L'équipe fiscale de La Revue Fiduciaire, Dictionnaire RF Fiscal, Groupe Revue Fiduciaire, 2002, n°545, p. 120.

²³² - « *Problématique de l'avoir fiscal en France : Demeure cependant le cas où la société mère redistribue à des associés non-résidents des produits provenant de ses filiales étrangères ou prélevés sur des bénéfices de succursales étrangères. Elle est alors redevable de la retenue à la source de 25 % en vertu des articles 119 bis, 2 et 187 du CGI, sauf si les distributions entrent dans le champ d'application d'une exonération prévue par un texte de loi ou une convention fiscale bilatérale. La société mère pourra imputer sur la retenue à la source dont elle est redevable les crédits d'impôt attachés aux revenus* »

Selon les dispositions de l'article 88 du Code des impôts directs et taxes assimilées, la totalité des sommes provenant de remboursement et amortissements totaux ou partiels effectués par les sociétés algériennes et étrangères sont exonérées de l'impôt sur le revenu²³³. Les distributions de toutes nature sont exonérées de l'impôt sur le revenu global comme les distributions de bénéfices, réserves ou provisions de toute nature y assimilées, l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales ou les plus-values résultats de cette distribution²³⁴.

Le bénéfice de l'avoir fiscal dépend de certaines conditions.

B) Les conditions d'attribution de l'avoir fiscal

Le bénéfice de l'avoir fiscal nécessitait autre fois la réunion de deux conditions :

- *«La société distributrice devait être soumise à l'IS, avoir son siège en France et ses distributions ne devaient pas être exclues de l'avoir fiscal ;*
- *les revenus distribués devaient avoir le caractère de dividendes²³⁵ »;*

G. Blanluet, qui est professeur en droit fiscal des affaires et avocat fiscaliste relate l'historique de l'avoir fiscal, pour lui le mécanisme de l'avoir fiscal et le précompte permettaient d'atténuer les problèmes de doubles impositions des revenus distribués²³⁶. D'après M-A. Coudert : « L'avoir fiscal et le précompte ayant été supprimés en France, les conventions internationales n'ont désormais d'incidence que sur la retenue à la source. Lorsque les revenus distribués par une société mère

distribués. Cette mesure, propre aux sociétés mères, rend fiscalement intéressante la redistribution de revenus de source étrangère par une société française à des associés non-résidents». V. M.An. Courdet, Impôt sur les sociétés, Redistribution des produits de filiales étrangères, Actionnaires de la société mère n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France, Fasc n° 1132-10, LexisNexis, Paris, 2007, n°1, p. 2.

*«Les produits distribués font l'objet d'une retenue à la source-diminuée des crédits d'impôt imputables-versée au trésor par les établissements qui assurent le paiement des revenus de capitaux mobiliers». M-An. Courdet, Impôt sur les sociétés, Redistribution des produits de filiales étrangères, Actionnaires de la société mère n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France, *op.cit.*, Fasc n° 1132-10, n°2, p. 2.*

²³³ - Art 88 Al 1 C.I.D.T.A.

²³⁴ - Art 88 Al 2 C.I.D.T.A.

²³⁵ - L'équipe fiscale de La Revue Fiduciaire, Dictionnaire RF Fiscal, Groupe Revue Fiduciaire, *op.cit.*, n°546, p. 120.

²³⁶ - G. Blanluet, Cours Fiche 3, Le régime des bénéfices distribués, Titre préliminaire : La réforme de l'avoir fiscal, L'avoir fiscal, Petite histoire d'une grande réforme in l'année fiscale 2004, *op.cit.*, p.2.

bénéficient à des personnes qui résident dans un État qui a conclu avec la France une convention fiscale²³⁷».

C) Exigibilité du précompte et la constitution d'un crédit d'impôt

Le précompte en Algérie existe toujours, il est de 10% ouvre donc droit au même titre que la retenue à la source à un crédit d'impôt imputable dans le cadre de la déclaration globale des revenus²³⁸. Le crédit d'impôt, mentionné à l'article 106 du Code des impôts directs et taxes assimilées algérien est accordé en faveur des revenus mobiliers, lorsque ces derniers sont soumis à la retenue à la source. A condition que le montant du crédit d'impôt selon le même texte soit égal au montant de la retenue²³⁹.

G. Blanluet, précise : «Qu'avant l'abrogation du crédit d'impôt en France, ce dernier était égal à 50 % du montant des revenus distribués avant application de l'abattement de 50 % prévu à l'article 158 alinéa 3-2 du Code général des impôts français et de l'abattement général prévu à l'article 158, alinéa 3-5 du même Code²⁴⁰».

Le crédit d'impôt a été analysé d'une façon générale en droit fiscal algérien ; pour ce qui est du Code général des impôts français, ce dernier a traité plusieurs sortes de crédit d'impôt, on peut citer le crédit d'impôt recherche : «*Prévu à l'article 244 quater B du Code général des impôts français est calculés au niveau de chaque société membre dans les conditions de droit commun et cela en application de l'instruction du 28 mai 2004 :BOI4A-4-04*», comme le précise M.A. Courdet. Selon elle : « Dans tout les cas, le crédit d'impôt recherche ne peut être transféré à la société mère si il a été constaté antérieurement à l'entrée de la société filiale²⁴¹ ».

Selon la doctrine de l'administration fiscale française, argumentée par P. Gastineau : «Les dividendes distribués par les sociétés filiales aux associés qui ne font pas partie du groupe sont soumis au précompte dans les conditions de droit commun du

²³⁷ - M-A. Coudert, Impôt sur les sociétés, Redistribution des produits de filiales étrangères, Actionnaires de la société mère n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France, *op.cit.*, n°s 14 et 15, p.3.

²³⁸ - «*L'organisme chargé du suivi de la propriété des titres et valeurs est tenu de reverser le montant du précompte dans les vingt (20) premiers jours qui suivent le mois ou le trimestre, selon le cas, auprès du receveur des impôts du siège de l'établissement* »; Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, p.11.

v. http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_fiscaux/Guide%20produits%20financiers%202015.pdf

²³⁹ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, p.11. v. http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_fiscaux/Guide%20produits%20financiers%202015.pdf.

²⁴⁰ - «*Il bénéficie non seulement aux revenus distribués directement au contribuable, mais également à ceux qui le sont dans le cadre d'un plan d'épargne d'actions PEA*» ; v.G. Blanluet, Cours Fiche 3: Le régime des bénéfices distribués, *op.cit.*, p.6.

²⁴¹ - Instr.28 mai 2004 :BOI4A-4-04 ; (Dr.fisc.2004, n°25, instr.13158) cité par M-A. Coudert, Intégration fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites du régime dans le temps et dans l'espace, *op.cit.*, Fasc1135, n°103, p.28.

fait que les filiales ne supportent pas elles-mêmes l'impôt sur les sociétés. Il importe peu que les distributions soient ou non prélevées sur les résultats réalisés pendant la période d'intégration. Les associés qui les reçoivent, grevées du précompte, bénéficient de l'avoir fiscal²⁴²».

Les plus-values, amortissements et provisions nécessitent également un traitement fiscal au sein du groupe de sociétés.

Sous-section 3 : Traitement fiscal des plus-values, amortissements et provisions dans les groupes de sociétés

La détermination du résultat d'ensemble du groupe est subordonnée à la situation fiscale des plus-values, amortissements et provisions.

1) Situation fiscale des plus-values

La situation fiscale des plus-values nécessite la détermination du montant des plus-values à réintégrer ainsi que la situation des plus-values avant l'entrée dans le périmètre de consolidation fiscale, puis enfin la neutralisation des plus-values ou moins-values intra-groupe. Il ressort du Code des impôts directs et taxes assimilées que le législateur algérien a analysé les plus-values d'une façon générale sans aucune distinction entre la plus-value classique et la plus-value d'ensemble pour ce qui est des groupes de sociétés. Ce qui nous conduit à appliquer les dispositions d'ordre général et qui sont les articles 172 et 173 du même Code. D'autre part, on constate l'absence de textes sur les moins-values normales ou d'ensemble du groupe de sociétés dans ce Code.

La plus-value en droit fiscal algérien émane de toute cession partielle ou totale d'un élément de l'actif comme il est précisé dans le cadre des dispositions de l'article 173 alinéa 1 du Code des impôts directs et taxes assimilées, en principe cette plus-value sera réintégrée dans l'assiette d'imposition des impôts sur les bénéfices des sociétés dans le cadre d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou dans l'exercice d'une activité professionnelle²⁴³.

D'après notre lecture de l'article 173 du Code des impôts directs et taxes assimilées, Il peut s'agir d'une plus-value à court terme, son montant est compté dans le bénéfice imposable, pour 70 % ; comme il peut s'agir d'une plus-value à long

²⁴² - Doc.adm.DGI 4 H-6681, §14, 12 juill. 1997 cité par P. Gastineau, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI, art.223A à 223U, Facs.1135-50, Mise à jour au 1^{er} septembre 2002, Éditions du Juris-Classeur-2003, Fiscal Impôts Directs Traité, n°28, p. 11.

²⁴³ - Art 173 Al 1 C.I.D.T.A.

terme, son montant est compté pour 35 %. Si le contribuable prend l'engagement de réinvestir les plus-values réalisées, ces dernières ne vont pas entrer dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés avant l'expiration d'un délai de 3 ans²⁴⁴. Dans le cas contraire, elles sont réintégrées au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel a expiré le délai de 3 ans, comme le souligne l'administration fiscale en application des restrictions de l'article 173 du Code des impôts directs et taxes assimilées²⁴⁵.

Pour ce qui est des plus-values avant l'entrée dans le groupe, une distinction s'impose entre la plus-value à court terme et la plus-value à long terme. Pour M .An Coudert : «La plus-value nette à court terme afférente à des biens amortissables, réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif du bilan, peut être répartie par fractions égales sur plusieurs exercices à compter de celui suivant la réalisation de la plus-value.²⁴⁶» .

D'après P. Motgenstern, la totalité des plus-values et moins-values à long terme réalisées par les sociétés du groupe subissent une neutralisation pour la détermination de la plus-value ou moins-value d'ensemble, qui sera réintégrée dans l'assiette fiscale de l'impôt sur les bénéfices des sociétés²⁴⁷. Concernant les plus-values nettes à long terme réalisée par la société mère, comme l'explique P. Gastineau, l'impôt concernant cette plus-value sera supporté par la société mère, sur l'exercice antérieur à son entrée dans le périmètre d'intégration fiscale²⁴⁸.

Les amortissements demandent un traitement fiscal à fin de déterminer le résultat d'ensemble consolidé du groupe de sociétés.

2) Les amortissements

Selon P. Serlooten, l'élément de l'amortissement n'est pas limité à la fiscalité. Mais s'étend à la finance et à la comptabilité, avec un rôle différent dans chaque matière²⁴⁹. On constate l'absence de dispositions spécifiques aux amortissements dans le cadre de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices pour ce qui est des groupes de sociétés, ce qui nous mènent vers l'étude des dispositions générales concernant les amortissements spécialement ; les dispositions des articles 173 et 174 du Code des impôts directs et taxes assimilées.

²⁴⁴ - Selon les dispositions de l'article 173 Al 2 C.I.D.T.A, l'engagement de réinvestir les plus-values doit figurer dans l'annexe de la déclaration des résultats.

²⁴⁵ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, IBS, p.9 ; v.aussi.art 173 Al 2 C.I.D.T.A.

²⁴⁶ - M .An. Coudert, Intégration fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites dans le temps et dans l'espace, *op.cit.*, Fasc 1135, n°105, p. 28.

²⁴⁷ - P. Motgenstern, Initiation à l'intégration fiscale, *op.cit.*, n° 128, p.100.

²⁴⁸ - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°92, p.61.

²⁴⁹ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°177, p. 146.

Il existe en droit algérien trois sortes d'amortissements : linéaire, dégressive, progressive²⁵⁰.

Au plan fiscal, selon le Ministère de l'Economie, des Finances et de l'industrie français : « Les règles fiscales d'amortissement sont déconnectées des règles comptables que ce soit en matière de durée d'amortissement : c'est la durée d'usage qui s'applique au plan fiscal, ou de rythme d'amortissement. Les entreprises bénéficiant, pour certains biens, d'un mode d'amortissement dérogatoire (dégressif ou exceptionnel)²⁵¹ ».

L'amortissement linéaire (ou constant) en Algérie, comme l'expliquent M. Ben Mansour et H. Bouznad : « Consiste à imputer sur les résultats de chaque exercice ou période d'imposition une dépréciation égale au quotient de la somme à amortir par le nombre d'annuités correspondant à la durée probable d'utilisation du bien à amortir²⁵² ». L'amortissement linéaire, selon les mêmes auteurs : « traduit une dépréciation théoriquement constante due au temps. Se référant à la durée normale d'utilisation indiquée pour les principaux biens, les taux d'amortissement linéaire pour ces biens sont :

- 2 à 5 % pour les immeubles bâtis ;
- 10 à 15 % pour le matériel ;
- 10 % pour le mobilier et les installations ;
- 20 à 25 % pour le matériel roulant²⁵³ ».

Le système d'amortissement linéaire en droit fiscal algérien est applicable pour toutes les immobilisations²⁵⁴.

L'amortissement dégressif comme l'explique P. Serlooten : « Constitue un cas de fiscalité différé puisque si l'augmentation des premières annuités d'amortissement permet d'entraîner une diminution de l'impôt, en contrepartie, à la fin de la période d'amortissement, la minoration corrélative des annuités d'amortissement

²⁵⁰ - Arts 173 et 174 du C.I.D.T.A.

²⁵¹ - Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, *op.cit.*, n°s 2.5.2.1, p. 39.

²⁵² - M.Ben. Mansour et H. Bouznad, Le Droit Fiscal des Affaires en Algérie, Élaboré selon les normes IAS/IFRS, Ed Houma, Algérie, 2012, pp.151 et 152. v.aussi. L'équipe fiscale de La Revue Fiduciaire, Dictionnaire RF Fiscal, Groupe Revue Fiduciaire, *op.cit.*, n° 214, p.57.

²⁵³ - M.Ben.Mansour et H. Bouznad, *op.cit.*, pp.151 et 152.

Pour les éléments qui ont une valeur faible et qui n'excède pas 30.000 DA, ils peuvent être admis comme charge en comptabilité. V. art 141 Al 3-2 C.I.D.T.A.

La valeur d'acquisition des véhicules de tourisme est limitée à 1.000.000 DA et cela pour calculer les amortissements déductibles et à condition que ces amortissements constituent l'outil principal pour l'activité de l'entreprise.

²⁵⁴ - V.art 174 al 1 E C.I.D.T.A. Les immobilisations peuvent être soumises à l'amortissement linéaire, l'amortissement dégressif ou l'amortissement progressif, v. Art 141 Al 3-8 C.I.D.T.A.

entraîne une majoration de l'impôt²⁵⁵». Les sociétés soumises au régime du bénéfice réel selon le Code des impôts directs et taxes assimilées algérien doivent opter pour le système du régime dégressif. Selon les dispositions de l'article 174 du Code des impôts directs et taxes assimilées, l'option pour l'amortissement dégressif est irrévocable pour les immobilisations²⁵⁶. Le prix d'achat ou de revient est le principal paramètre pour calculer l'amortissement dégressif²⁵⁷.

Selon le Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie français, concernant la coopération entre la France et l'Allemagne, a constaté que l'amortissement dégressif est très pratiqué en France, par rapport à l'Allemagne²⁵⁸.

En Algérie, pour ce qui est des amortissements des équipements de production, ces derniers peuvent être calculés en application de l'article 174 du Code des impôts directs et taxes assimilées suivant le système d'amortissement dégressif²⁵⁹. Concernant l'amortissement progressif, il a été analysé dans l'article 174 alinéa 3 du Code des impôts directs et taxes assimilées. Pour pouvoir bénéficier de ce régime : les sociétés doivent joindre une lettre d'option pour ce genre d'amortissements à leurs déclarations annuelles²⁶⁰.

Il y a en droit français, ce qu'on appelle les amortissements différés, ces derniers, d'après P. Serlooten : « Permettent de retarder le paiement de l'impôt, surtout lorsque la société mère est déficitaire²⁶¹ ».

²⁵⁵ - P. Serlooten, *op.cit.*, n°199, pp.158 et 159.

²⁵⁶ - Pour les différents sortes d'amortissements dégressifs et les coefficients à appliquer ; v. les dispositions de l'article 174 Al C C.I.D.T.A. À noter que les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont 1, 2, 5, et la durée normale d'utilisation des équipements est de 3 ou 4 ou 5 ou 6 ou supérieure à 6 ans. Art 174 Al 2 D C.I.D.T.A.

La liste des amortissements pouvant bénéficier de l'amortissement dégressif est déterminée par voie réglementaire. Art 174 Al 2 D-3 C.I.D.T.A.

²⁵⁷ - Art 174 Al E C.I.D.T.A.

²⁵⁸ - Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, *op.cit.*, n°s 2.5.4.2, p.41.

«L'amortissement dégressif fut supprimé en Allemagne puis réintroduit à titre transitoire en tant que mesure de soutien à l'activité durant la crise de 2008, il existe toujours de manière pérenne en France ; de plus, les actifs concernés ne sont pas identiques : en Allemagne, seuls les biens mobiliers étaient éligibles à l'amortissement dégressif temporaire, alors que la France maintient une liste des biens admissibles, qui comprend notamment les bâtiments ;

-l'amortissement groupé (pooling) : possible en Allemagne pour les seuls actifs dont le coût d'acquisition n'excède pas 1000 €, mais inclut en France. La possibilité de passer des amortissements exceptionnels existe cependant aussi bien en France qu'en Allemagne». V. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, *op.cit.*, p.7.

²⁵⁹ - «Ce genre d'amortissements s'applique aussi pour les bâtiments et locaux servant à l'exercice de l'activité de tourisme, l'amortissement dégressif s'applique annuellement sur la valeur résiduelle du bien à amortir », Art 174 Al 2 a et b C.I.D.T.A.

²⁶⁰ - Art 174 Al 3 C.I.D.T.A.

²⁶¹ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°204, p. 163.

Les amortissements réputés différés en période déficitaire sont méconnus du droit fiscal algérien. À l'encontre du droit français, selon P. Gastineau, la société mère ne prend en considération que ses amortissements sans ceux des sociétés filiales²⁶².

Comme le soulignent Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine les achats entre sociétés intégrées de biens amortissables peuvent être amortis sur leurs prix d'acquisition²⁶³.

3) Provisions intragroupes

On enregistre l'absence de textes concernant les provisions intragroupes en droit algérien, qui s'agisse du Code des impôts directs et taxes assimilées ou bien du Code comptable ; le seul texte législatif est l'article 141 du Code des impôts directs et taxes assimilées, qui parle des provisions de façon générale, c'est-à-dire les provisions constatées dans le cadre d'une société ou une entreprise. Cette observation vaut aussi pour l'absence de disposition concernant les plus et moins-values d'ensemble, le résultat bénéficiaire ou déficitaire d'ensemble etc.

A) Traitement dans l'intégration fiscale

Les provisions intra-groupes sont des provisions qui retiennent généralement des pertes de filiales comme le précise P. Morgenstern, toutes les provisions enregistrées par une société contrôlant une autre société du même groupe doivent être neutralisées et prises en considération lors de la détermination du résultat d'ensemble²⁶⁴.

B) La neutralisation des reprises de provisions

D'après P. Morgenstern, pour la détermination du résultat d'ensemble, il faut neutraliser les provisions de reprises, les provisions pour dépréciation. Cela dit, lorsque les sociétés sont membres du groupe à l'exercice de l'enregistrement de cette provision. Elle sera reprise²⁶⁵.

C) La constatation d'une provision chez la mère

P. Morgenstern démontre : « Un des inconvénients de la méthode de neutralité est que la société mère enregistre immédiatement l'économie en totalité dans

²⁶² - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°364, p. 265.

²⁶³ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n°s 607 et 608, p.240.

²⁶⁴ - P. Morgenstern, Préface de J-P Casimir, *op.cit.*, n°119, p. 86.

²⁶⁵ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n°248, p. 98.

ses propres comptes. Or, les effets d'allègements d'impôts liés à l'utilisation des déficits peuvent ultérieurement produire leurs effets sur le résultat des filiales déficitaires si elles redeviennent bénéficiaires et qu'elles sont en mesure d'utiliser leur déficit (du fait des conventions internes)²⁶⁶».

Par l'analyse du Système comptable financier algérien et le Code des impôts directs et taxes assimilées, on conclut que, les provisions sont des dépenses prévisionnelles qui sont comptabilisées et réservées pour faire face à une dépense ou charge probable ou bien à un risque probable ou une perte de valeur comme les provisions pour risque autorisées aux banques. A défaut d'utilisation de ses provisions, elles seront réintégrées dans l'assiette du résultat d'ensemble imposable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés²⁶⁷. Il faut noter d'une autre part que le Code de commerce algérien a autorisé la constitution de provisions et d'amortissements même en cas d'insuffisance des bénéfices²⁶⁸. Pour ce qui est des provisions pour charge, le Code comptable algérien nécessite que cette charge résulte d'une situation passée, que la sortie de deniers soit nécessaire et enfin une estimation approximative de cette charge²⁶⁹.

Les retraitements des provisions intra-groupes sont considérés par certains auteurs tels que S. de Oliveira Leite et D. Pharm comme étant des éléments de dépréciations²⁷⁰. J.Y. Eglem et P. Gazil exposent que, les méthodes de comptabilisation des provisions réalisées et enregistrées par le groupe de sociétés ne sont pas forcément identiques à celles retenues dans le cadre de la consolidation²⁷¹.

Les opérations et transactions intra-groupe nécessitent une neutralisation fiscale.

²⁶⁶ - P. Morgenstern, *Initiation à l'intégration fiscale, op.cit.*, n°340, p. 218.

²⁶⁷ - Art 141 Al 5 C.I.D.T.A modifié par l'art 7 L.F 2007, JORA du 27 décembre 2006, n°85, p.6.v .aussi Arts 125-1, 125- 2 et 125-4 Annexe I S.C.F.Al.

²⁶⁸ - Art 178 Al 1 C.Com.Al .

²⁶⁹ - Arts 125-1 , 125- 2 et 125-4 Annexe I S.C.F.Al.

²⁷⁰ - S. de Oliveira Leite et D.Pharm, *La consolidation des comptes, Nouvelles règlementations et pratiques*, Ellipses, Paris, 2000, p.93.

«*Les provisions doivent faire l'objet d'une nouvelle estimation à la clôture de chaque exercice*» selon les dispositions de l'article 125-3 Annexe I S.C.F.Al.

«*Les provisions constituées doivent être réservées aux dépenses pour lesquelles ont été comptabilisée à l'origine* »; v. Art. 125-4 Annexe I S.C.F.Al.

²⁷¹ - J.Y Eglem et P. Gazil, *op.cit.*, p.87.

Section 2 : Les opérations et transactions intra-groupe

On va analyser les différentes opérations courantes entre sociétés du groupe (opérations intra-groupe) comme les abandons de créances à titre d'exemple dans la sous-section 1, puis les actes anormaux de gestion dans la sous-section 2.

Sous-section 1 : Les opérations courantes entre sociétés du groupe

Le législateur algérien a traité des conventions réglementées dans le cadre des dispositions des articles 628, 629, 630 du Code de commerce. On retrouve ce genre de convention en droit algérien principalement pour les sociétés par actions²⁷². En France la première loi ayant traité des conventions réglementées fut la loi du 24 juillet 1966, comme le précise, L'équipe de la rédaction des Éditions de Francis Lefebvre, cette loi a fait l'objet de modification, la dernière en date du 31 juillet 2014²⁷³. Les conventions réglementées d'après notre lecture d'ouvrages et du texte législatif, sont des conventions qui sont conclues entre la société et son dirigeant, administrateur ou son actionnaire lui-même ou par une personne interposée²⁷⁴. La position du législateur algérien est claire en ce qui concerne les opérations courantes entre la ou les sociétés et ses clients, ces dernières ne sont pas soumises à l'autorisation préalable du conseil d'administration²⁷⁵. En France, les conventions réglementées doivent remplir des conditions, principalement une autorisation préalable de l'organe habilité, selon les dispositions de l'article L225-38 du Code de commerce français. Les conventions réglementées vont à l'encontre des conventions courantes, les fiscalistes de l'équipe de la rédaction Francis Lefebvre définissent les conventions réglementées comme étant : «Les conventions entre sociétés du groupe et conclues à des conditions normales (Par opération courante, il faut entendre celles qui sont effectuées par la société d'une manière habituelle dans le cadre de son activité ; il faut aussi tenir compte des conditions en usage pour des conventions semblables dans d'autres sociétés ayant la

²⁷² - Vu que l'article 628 et suivant du Code de commerce figure dans le chapitre consacré aux sociétés par actions.

²⁷³ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, Memento Pratique Francis Lefebvre, Groupes de sociétés, *op.cit.*, n°3614, p.284. v. aussi Art L225-38 C.Com.Fr modifié par la loi n° 2014- 863 du 31 juillet 2014 relative droit des sociétés, prise en application de l'article 3 de la loi n°2014- 1 du 2 janvier 2014 habilitant le Gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises, Article 5, <https://www.legifrance.gouv.fr>.

²⁷⁴ - Art 628 C.Com.Al, v. aussi B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, Memento Pratique Francis Lefebvre, Groupes de sociétés, *op.cit.*, n°3614, p.284.

²⁷⁵ - Art 628 Al 3 C.Com.Al.

même activité²⁷⁶». La loi algérienne exige une autorisation du conseil d'administration et cela après un rapport du commissaire aux comptes, toutefois ces conventions peuvent être annuler ultérieurement en cas de préjudice à l'intérêt de la société ²⁷⁷.

Le Conseil d'Etat a une autre appréciation des opérations courantes et normales entre sociétés du groupe, pour ce qui est des sociétés filiales détenues à 100 % par la société mère²⁷⁸.

1) L'abandon de créances et subventions

On regrette l'absence de dispositions spécifiques à l'abandon de créance en droit commercial algérien, notamment concernant la problématique des abandons de créances au sein du groupe. Il existe un seul texte d'ordre général qui est l'article 628 précité du Code de Commerce qui parle des emprunts contractés auprès de la société ou toute autre forme d'emprunt, aval ou cautionnement des engagements vis-à-vis de tiers personne²⁷⁹.

L'abandon de créance a eu plusieurs définitions, parmi elles on retient la définition du groupe de la revue fiduciaire qui considère l'abandon de créance comme une renonciation de la part d'une société d'exercer son droit de demander sa créance, les aides entre sociétés constituent aussi des abandons de créances²⁸⁰.

²⁷⁶ - Art. 50-1 pour les SARL, art. 102 pour les SA classiques et, sur renvoi de l'article 258, al 1, pour les SCA, art. 144 pour les SA à directoire et art.262-12 pour les SAS) ; Rép.Lebas, AN 4 avril 1969, p.870; v.aussi Cass.com.1 er octobre 1996 : RJDA 1/97 n°65 cité par l'Equipe de la rédaction des Éditions de Francis Lefebvre: B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, Memento Pratique Francis Lefebvre, Groupes de sociétés, *op.cit.*, n°3614, p.284.

²⁷⁷ - Arts 628 et 630 C.Com.Al .

²⁷⁸ - L'équipe de la rédaction des Éditions de Francis Lefebvre : B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, Mémento Francis Lefebvre, Groupe de sociétés, *op.cit.*, n°5515, p.409.

²⁷⁹ - Art 628 Al 3 C.Com.Al.

²⁸⁰ - Groupe Revue Fiduciaire, Détermination du résultat (BIC-IS) Régimes d'exonération des bénéficiaires, La revue fiduciaire Cahier Fiscal, 31 mars 2006, Cahiers n°2, RF 946, n°2030, p.525. Ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat dans son arrêt « Société GE Healthcare Clinical Systems » (CE, 11 décembre 2009, n° 301341),« *Le dédommagement, par une société mère, d'une filiale déficitaire qui sort du groupe à raison du préjudice subi du fait de la perte du droit au report déficitaire, ne constitue pas une subvention à caractère imposable chez la société qui le reçoit, mais une indemnité ayant pour objet de compenser un supplément d'imposition à caractère non déductible chez la société versante et non imposable chez la société bénéficiaire*». V. Ministère du budget des comptes publics et la réforme de l'Etat, Direction Générale des Finances, Direction de la législation fiscale, Instruction du 2 Mars 2011, 4H-3-12, Impôt sur les sociétés, Dispositions particulières, Régime fiscal des groupes de sociétés , Répartition de la charge d'impôt sur les sociétés entre sociétés membres du groupe, (C.G.I., art. 223 A à 223 U), p. 2.

Pour P. Gastineau : « Un abandon de créance suppose deux éléments et qui sont : un élément matériel résultant de l'écriture comptable de cet abandon par une valeur nominale pour la société cédante et une dette pour la société bénéficiaire de cet abandon. Puis l'élimination de cet abandon par la société créancière grâce à son traitement comptable comme étant une perte; selon le même auteur la société cédante à généralement un intérêt à procéder à ce genre d'opération d'où l'élément intentionnel²⁸¹ ». Selon P. Billion, la société mère en aidant sa propre filiale en situation fiscale et financière déficitaire, va en vérité sauver son notoriété et son crédit et crédibilité financière, en sa qualité de société mère²⁸².

Les conditions de déductibilité de l'abandon de créance à une filiale peuvent être résumées par deux conditions : relever d'une gestion normale et ne pas constituer le prix de revient de la prise de participation dans la filiale²⁸³.

A) L'abandon de créance à caractère commercial

D'après J. Grosclaude et P. Marchessou : «Il est accordé par une société à une autre dans le dessein de conserver des relations privilégiées ou, plus crûment, permettre la survie d'un client générateur de débouchés pour l'entreprise qui consent cet abandon²⁸⁴ ».

²⁸¹ - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°139, p.98. V. CE.8^e et 3^e ss-set., 22 janv. 2010, n°313868, Sociétés d'Acquisitions immobilières: JurisData, n°2010-081608, Pierre J.L, Droit des sociétés, Revue mensuelle, JurisClasseur, LexisNexis, Mai 2010, n°5, p.45.

« *L'abandon de créance en Allemagne (avec ou sans clause de retour à meilleur fortune) constitue une deuxième mesure qui permet de supprimer ou d'atténuer une situation de surendettement. Juridiquement, la dette est effacée chez le débiteur. Comptablement, l'abandon est le plus souvent traité comme un profit exceptionnel (extinction d'un poste de passif). Fiscalement, la matière est régie par un intérêt de principe de la Cour Fédérale des Finances de 1997 qui a considéré qu'à hauteur du montant sans valeur de la créance abandonnée, l'abandon déclenche un profit fiscal* ». V. www.pwc.de, Fiscalité allemande des entreprises, Guide de la fiscalité allemande, *op.cit.*, p. 21.

²⁸² - P. Billion, Expertise comptable, Les groupes de PME une ou plusieurs sociétés ? Aspect juridique, Financier, fiscal, social 50 questions et réponses pratiques, LexisNexisLitec, Expertise comptable, LitecProfessionnels, 2009, *op.cit.*, n°120, p.66.

²⁸³ - L'équipe de rédaction Francis Lefebvre, Gestion fiscale de l'entreprise, Francis Lefebvre, Paris, France, Dossiers Pratiques, 2001, n°3645, p.291.

²⁸⁴ - J. Grosclaude et P. Marchessou, Droit fiscal général, 2007, 6^{ème} Ed, Dalloz, Paris, n°344, p.298.

« *La lettre d'intention assume une obligation de résultat lorsqu'elle prend l'engagement ferme de faire le nécessaire pour sa filiale dispose d'une trésorerie suffisante pour faire face à ses engagements envers le banquier prêteur* (Cass.com.26 février 2002, RJDA 2002/7 n°765) ». V. M-H Maleville, Droit des sociétés, Règles communes aux différents types de sociétés, Les groupes de sociétés, Lettre d'intention de

B) Les aides à caractère commercial

Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine soulignent que le Conseil d'Etat français s'est rétracté de son ancienne position, en acceptant le fait que la société mère peut réduire de l'assiette fiscale de l'impôt sur les bénéficiaires, les aides octroyées à une société étrangère, pour des raisons purement fiscales²⁸⁵. Le Conseil d'Etat a précisé que : « La seule circonstance que le destinataire d'une dépense soit établi à l'étranger ou que ce soit à l'étranger qu'il rende une prestation de service ne suffit certainement pas à écarter la déductibilité en France desdites dépenses: au regard de l'article 209-I Code général des impôts français, l'unique question à poser est de savoir si la charge vise ou non à maintenir ou développer une activité exploitée en France et il est clair que toutes les dépenses de prospection tendant à s'assurer à l'étranger un débouché ou une source d'approvisionnement pour des produits faits en France, sont, par principe, rattachées à l'activité française exactement au même titre qu'une facture de publicité dans la presse internationale, qu'une commission versée à un intermédiaire pour obtenir un marché d'exportation»²⁸⁶.

Le Conseil d'Etat français comme le soulignent Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine admet ainsi que : «Des aides soient consenties par une société

la société mère au profit d'une filiale sur la capacité de cette dernière à assumer ses engagements, v. <http://www.institut-idef.org/Lettre-d-intention-de-la-societe.html>.

Le professeur Lucas qui considère que : « *Le caractère courant de la convention litigieuse ne doit pas s'apprécier in abstracto au sein des sociétés prise en général mais au sein de la société intéressée, par référence à l'activité qu'elle exerce effectivement. Il ne s'agit pas d'une convention courante dans les sociétés mais courante dans la société* » ; v.R .Azzi, L'unité économique dans les groupes de sociétés, Concept et effet économique, Mémoire Online, Beyrouth, [http://www.memoireonline.com/08/08/1461/m_1-unité-économique dans les groupes de sociétés](http://www.memoireonline.com/08/08/1461/m_1-unité-économique%20dans%20les%20groupes%20de%20sociétés), p.10.

Pour apprécier la notion de contrôle, il est désormais fait référence à l'article L. 233-3 du C. Com.Fr. Par ailleurs, un nouveau cas de sortie du dispositif de réintégration est désormais prévu: il s'agit du cas où la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par le cédant. <http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/g2/g5/g3/g2/24351-AIDA.html>

²⁸⁵ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°s 492 et 493, pp. 194 et 195.

²⁸⁶ - V. Les conclusions du commissaire du gouvernement Martin Laprade rendues sous l'arrêt Labo Industries du 30 mars 1987, cité par Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°s 492 et 493, pp. 194 et 195.

«Dans les relations entre sociétés tierces, le Conseil d'Etat français, dans un arrêt remarqué Sté Sylvain Joyeux du 21 mai 2007 a considéré que :« La présentation d'une facture institue une présomption de normalité de la dépense. En revanche, dans les relations intragroupes, le contribuable ne saurait se contenter de justifier la déductibilité de la charge par la présentation d'une facture ; il lui appartiendra de démontrer la normalité du coût des services qui lui ont été rendus. C'est ce qu'a jugé la Haute juridiction dans l'arrêt SELAFZ Géomat du 16 mai 2008 où était en cause le taux de marge appliqué aux services rendus intragroupe » ; v.Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P.Fr Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°435, pp.174 et 175.

française à une société étrangère afin de développer de nouveaux marchés étrangers. Dans cette hypothèse, comme le rappelle Pierre Collin dans ses conclusions sous l'arrêt Tonier du 26 mars 2008, s'implanter à l'étranger est un effort long et coûteux, qui nécessite de la persévérance. Ce peut être une action à fonds quasiment perdus les premières années et il ne faut sans doute pas exiger des résultats spectaculaires pour admettre la déduction²⁸⁷ ».

C) L'abandon de créance à caractère financier

Si la notion d'abandon de créance à caractère commercial semble assez bien définie par la jurisprudence française, il en va différemment des abandons de créances à caractère financier comme l'attestent P. Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli²⁸⁸. Ces derniers sont, en effet, définis par défaut : «Un abandon de créance qui n'aurait pas de caractère commercial aura une nature financière». En application à la jurisprudence du Conseil d'État français, soulignent les mêmes auteurs : « Les abandons de créance à caractère financier ne sont déductibles du résultat fiscal du créancier qu'à hauteur de la situation nette négative de la filiale bénéficiaire de l'abandon²⁸⁹ ».

La jurisprudence du Conseil d'Etat français a, par exemple, reconnu le caractère normal :

- « - des subventions d'équilibre versées par une société à des filiales qui sont ses fournisseurs exclusifs et à qui elle impose des normes strictes de fabrication et des contraintes de prix (CE16-2-1983, n° 37868 : RJF 4/83, n°492) ;
- de l'abandon de créance consenti afin d'éviter le dépôt de bilan d'une filiale qui aurait pu porter atteinte au renom de la société mère et avoir une incidence sur la diversification de ses activités (CE 11-3-1988, n°46846 : RJF 5/88, n°565) ;
- des subventions versées par une société mère à des filiales en difficulté dont les déficits n'étaient pas de nature à exclure tout espoir de redressement (CE 12-7-1978, n°s2138 et 2769 : RJF 10/78 n°401) ;

²⁸⁷ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°s 492 et 493, pp. 194 et 195.

²⁸⁸ - P.Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli, Stratégies fiscales internationales, Optimisation fiscale internationale pour les entreprises, Maxima, 2010, p. 60.

²⁸⁹ - P.Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli, Stratégies fiscales internationales, Optimisation fiscale internationale pour les entreprises, Maxima, 2010, p. 60.

- V.Aides à caractère financier consenties par une société mère à sa filiale, concl.sur CE, 8^e et 9^e ss-sect., 22 mars 1999, n°163 282, SA Alphamed, BDCF 1999, n°5, p.9 à 11 ; « *Les versements à fonds perdus et les avances sans intérêts consentis par une société mère à une filiale en difficulté ne constituent pas des actes étrangers à une gestion normale si la société mère justifie de son intérêt propre à consentir de tels avantages à sa filiale. Il en va ainsi lorsqu'elle justifie d'un intérêt financier à ce que la filiale poursuive son activité eu égard à la nature de l'investissement pris en charge par celle-ci* ». (V. également Dr.fisc.1999, n°50-51, comm.909 et note au BGFE 1999, n°23 p.3 et 4) ; v.La doctrine fiscale en France 1999-2002, Recueil de références bibliographiques commentées, T 2 ; préface de M. Cozian, Avant-propos de Y.de Givre, GroupeLexisNexis, n°6857, p.87.

- des aides accordées par une société à sa filiale afin qu'elle puisse assurer le financement de certains investissements décidés au niveau du groupe²⁹⁰.».

2) Les aides à la société mère

D'après la jurisprudence française, il a été déclaré, notamment par l'arrêt du Tribunal correctionnel de Lyon en date du 20 juin 1985 que :« *L'existence des liens financiers ne justifie pas en elle-même qu'une filiale réalise avec sa mère des transactions à des conditions plus favorables qu'avec des tiers*²⁹¹ ». La société mère peut renoncer à réaliser un profit avec sa société filiale, le cas contraire n'est pas toléré dans tout les cas selon la jurisprudence française²⁹².

3) Les aides entre sociétés sœurs

Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat français relatée par l'Equipe de rédaction des Editions Francis Lefebvre, il est clair que cette jurisprudence insiste sur la nécessité d'avoir un intérêt personnel du fait que la société mère vienne en aide à sa société sœur²⁹³. Ce qui a poussé le Conseil d'Etat français, à vérifier et contrôler la normalité des transactions conclues entre deux sociétés sœurs ou plus. Il se réfère dans ce point, à la notion et paramètre d'intérêt social du groupe selon le Conseil d'Etat français : « La renonciation à percevoir une recette, l'abandon d'une créance sur une société sœur, le versement d'une aide ou le paiement d'une dépense pour un prix excédent la valeur réelle du bien ou du service obtenu ne seront donc opposables à l'administration fiscale que si l'entreprise retire de l'opération une contrepartie en rapport avec l'importance de l'avantage ainsi accordé²⁹⁴ ».

A mon avis, les aides entre société mère et filiales, seront plus acceptées et tolérées, par comparaison des aides que pourrait être accordé une société filiale à une société sœur. Car la société mère est toujours présumée avoir l'appui financier et le

²⁹⁰ - CE 22-3-1999, n°163282 : RJF 5/99 n°534 ; v. L'équipe de rédaction Francis Lefebvre, Gestion fiscale de l'entreprise, *op.cit.*, n°3645, p.291.

²⁹¹ - Les sacrifices financiers ne doivent pas dépasser les possibilités financières de la société qui les supporte : D'après le Tribunal Correctionnel de Lyon (20 juin 1985) :«*L'utilisation de facturations fictives pour masquer les avances de trésorerie à une filiale en difficulté même si elle est pénalement répressible et hautement critiquable, ne saurait cependant priver les dirigeants de la société mère du bénéfice de la jurisprudence libérale relative aux avances entre sociétés du même groupe*». V.O.D. Paulet, Les abus de biens sociaux dans les groupes de sociétés, La responsabilité du commissaire aux comptes, p.7 (CE 4-3-1985, n°41396 :RJF 5/85 n°683). V.L'équipe de la rédaction Francis Lefebvre, Gestion fiscale de l'entreprise, *op.cit.*, n°3678, p.299.

²⁹² - L'équipe de la rédaction Francis Lefebvre, Gestion fiscale de l'entreprise, *op.cit.*, n°3678, p.299.

²⁹³ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli Mémento Francis Lefebvre, Groupe de sociétés, *op.cit.*, n°5410, p. 399.

²⁹⁴ - *Ibidem*.

pouvoir capitalistique pour sauver sa filiale. Les filiales du groupe en Algérie peuvent toujours jouer sur la notion d'intérêt général du groupe pour échapper à une telle réintégration d'éléments fiscaux dans l'assiette fiscale. Car la notion d'acte anormal de gestion reste victime d'un problème aigu de définition en droit algérien, dans toutes ses branches.

4) Les prêts et avances sans intérêts

Le terme prêt, selon le comité d'affaires fiscales de l'OCDE : « Il couvre les prêts et toutes autres avances qu'ils fassent ou non l'objet d'un écrit. Les parties contractantes conviennent normalement qu'un montant déterminé doit être remboursé et ce montant figure ordinairement dans les livres du prêteur et de l'emprunteur²⁹⁵ ».

Pour P. Billion, il est difficile de justifier une avance sans intérêt de la part de la société filiale à la société mère, car il y a un enchevêtrement des activités entre les deux sociétés²⁹⁶. Les opérations entre sociétés d'un même groupe permettent d'éviter les demandes de prêts avec des intérêts auprès des banques et établissements financiers²⁹⁷.

Selon la position de l'administration fiscale française, cette dernière appuie : « La position du Conseil d'Etat français, vient de préciser que la restriction à la déductibilité des intérêts ne s'applique pas à l'égard des filiales françaises dont la société mère est établie dans un État membre de l'UE ou lié à la France par une convention fiscale comportant une clause de non-discrimination²⁹⁸ ».

5) La cession de matériel consentie entre sociétés d'un même groupe

Par un arrêt du 3 avril 2013, la Cour de Cassation française estime que : « Dans le cadre d'une convention de successeur, l'appartenance à un même groupe de sociétés ne saurait écarter le caractère onéreux d'une cession. Toutes les conventions à titre onéreux qui ont pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession,

²⁹⁵ - Comité d'affaires fiscales de l'OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, Rapport du comité d'affaires fiscales de l'OCDE 1979, Edition OCDE, Paris, 1979, n° 182, p.92.

²⁹⁶ - P. Billion, Les groupes de PME une ou plusieurs sociétés ? Expertise comptable, *op.cit.*, n°120, p.66.

²⁹⁷ - Art. L.511-7, 3.C.Mon.Fr; v. Ph. Merle, Droit commercial, Sociétés commerciales, *op.cit.*, n°665, p.866.

²⁹⁸ - L'équipe de rédaction de La revue Les nouvelles fiscales, Les nouvelles fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité : sous-capitalisation: comptes courants d'associés de sociétés mères étrangères, n°930, 15 Février 2005, Lamy, p.8.

une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire suivent le régime applicable aux cessions de fonds de commerce et cela même si la convention, concernant une activité civile ou commerciale, ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle. À l'instar des juges du fond, la Cour de cassation française a estimé que le caractère onéreux des cessions résulte du seul paiement exigé de la société cessionnaire pour la cession de biens devant lui permettre de succéder²⁹⁹».

L'administration fiscale doit établir la preuve d'un acte anormal de gestion lors d'opérations intra-groupes.

Sous-section 2: La preuve du caractère anormal de gestion dans les opérations intra-groupe

P. Serlooten explique, qu'il est à la charge de l'administration fiscale d'établir la preuve de l'existence d'une dépense non justifiée ou exagérée pour démontrer le caractère anormal de l'acte. Il appartient dans tout les cas à l'entreprise de prouver le contraire³⁰⁰.

H. Cosquer et G. Heurtebize reviennent aux expressions du Professeur M. Cozian concernant l'abandon de créances, pour M. Cozian : « L'abandon de créance reste un acte : « *éminemment suspect* » car « *le fisc se méfie comme de la peste de tout ce qui est gratuit. La vocation des entreprises est de faire des profits et non de faire la charité* »³⁰¹. Pour H. Cosquer et G. Heurtebize : « Le fait est que l'administration fiscale se méfie de ce mécanisme qui est en général regardé comme le support d'un acte anormal de gestion. En effet, si les abandons de créances sont si prisés par les sociétés mères, c'est qu'elles y trouvent un avantage fiscal appréciable: cela ouvre droit à une économie d'impôt sur les sociétés et permet, indirectement, de faire remonter les déficits de la filiale sur les bénéfices de la société mère³⁰²».

1) Le traitement fiscal et comptable de l'abandon de créance

L'administration fiscale française contrôle les opérations d'abandon de créance, pour savoir s'il n'y a pas un transfert fictif de bénéfices de la France vers l'étranger. C'est pour cela qu'elle : « S'assure que les abandons de créance ne soient pas

²⁹⁹ - Art 720 C.G.I.Fr ; v. L'équipe de rédaction de la revue Les nouvelles fiscales, Les nouvelles fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité, Participation des salariés la notion de bénéfice net, ISF 2013 : nouveau mode d'emploi, Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués : régime fiscal et Convention de successeur : cession de matériel consentie entre sociétés d'un même groupe, Convention de successeur: cession de matériel consentie entre sociétés d'un même groupe, Lamy, n°1112, 15 Mai 2013, p.15.

³⁰⁰ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°40, pp. 44 et 45.

³⁰¹- H. Cosquer et G. Heurtebize, L'actualité du régime des abandons de créances consentis à des filiales en difficulté par l'arrêt de la CAA de Versailles du 29 juin 2010, p.1.

³⁰² - *Ibidem*.

consentis dans un but exclusivement fiscal, l'administration française conditionne en effet la déductibilité de la charge chez le créancier : la perte comptable n'est déductible fiscalement que si l'aide relève d'une gestion normale, c'est-à-dire si elle comporte une contrepartie équivalente pour celui qui l'accorde³⁰³», comme l'expliquent P.Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli.

A noter qu'il y a une différence entre le traitement fiscal et comptable de l'abandon de créance financier, si sur le plan fiscal l'abandon de créance est déductible au prorata de son montant. Ce n'est pas le cas sur le plan comptable, où il est considéré comme étant une charge répertoriée en comptabilité³⁰⁴.

2) Les conséquences d'un prêt ou d'une avance à caractère anormal

Dans la situation où le prêt ou l'avance ne revêt pas un caractère normal, c'est-dire qu'il relève d'une gestion anormale, comme l'expliquent les rédacteurs des Editions de Francis Lefebvre, la société ayant accordé le prêt ou l'avance doit réintégrer dans son résultat le montant du prêt ou de l'avance³⁰⁵. Ils poursuivent en expliquant que : « Le montant à réintégrer est calculé par référence à la rémunération que le prêteur aurait pu obtenir d'un établissement financier ou d'un organisme assimilé auprès duquel il aurait placé, dans des conditions analogues, des sommes d'un montant équivalent³⁰⁶».

3) Les conventions interdites liées au crédit

Selon P. Merle, un administrateur ou n'importe quelle personne ayant la qualité de gérant notamment les directeurs généraux ne peuvent recourir au capital de la société pour assumer ses engagements financiers vis-à-vis d'une tierce personne. Cette interdiction s'entend aux proches du gérant ou toute autre personne interposée³⁰⁷.

³⁰³ - P. Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli, *op.cit.*, p.59.

³⁰⁴ - L'équipe de la rédaction des Editions de Francis Lefebvre, *Gestion fiscale de l'entreprise, op.cit.*, n° 3654, p.294.

«Ne constitue pas un abandon de créances, mais une simple libéralité, le versement d'une somme par une filiale à sa créancière mère, représentant le remboursement suite à l'amélioration de sa situation financière, de l'abandon d'une créance que celle-ci lui avait consenti trois ans auparavant. En effet, l'abandon pur et simple antérieurement consenti n'étant pas assorti d'une clause de retour à meilleure fortune, la société mère ne détenait pas, à l'encontre de sa filiale, une créance, d'ailleurs non inscrite au bilan de la filiale, dont elle pouvait obtenir reconnaissance par voie de droit ou pour laquelle elle pouvait se prévaloir d'une obligation naturelle de remboursement »; v. L'équipe fiscale de La Revue Fiduciaire, *Dictionnaire RF Fiscal, Groupe Revue Fiduciaire, op.cit.*, n°100, p. 37.

³⁰⁵ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, *Mémento Francis Lefebvre, Groupe de sociétés, op.cit.*, n°5435, p. 401.

³⁰⁶ - *Ibidem.*

³⁰⁷ - Ph. Merle, *Droit commercial, Sociétés commerciales, op.cit.*, n°400, p.464.

Ce genre de conventions est interdit aussi en droit algérien, notamment par des dispositions pénales intégrées dans le Code de commerce relatif à l'abus de biens sociaux³⁰⁸.

Les déficits fiscaux nécessitent un traitement fiscal.

Sous-section 3 : Le traitement fiscal des déficits

Il existe en droit algérien une seule méthode de report qui est le report en avant des déficits. Ces derniers pouvaient être répartis sur les exercices des 5 années suivantes, avant que la durée soit réduite à un échancier de 4 ans³⁰⁹. Il n'est pas accordé par la lecture du Code des impôts directs et taxes assimilées algérien et le Système comptable algérien aux sociétés la possibilité de procéder à des reports en arrière.

1) Le report déficitaire en avant «Carry Forward»

À savoir que le droit algérien a analysé les déficits fiscaux de façon générale, il n'a pas prévu de normes fiscales spécifiques aux déficits enregistrés lors de la période de consolidation fiscale, comme il a été déjà relaté. D'autre part, il ressort des textes juridiques, énoncés dans le Code des impôts directs et taxes assimilées, qu'il existe une seule méthode pour le traitement des déficits, c'est le report en avant. Auparavant la société pouvait opter pour un report des déficits sur les 5 exercices suivants l'année de leur enregistrement. Mais le dispositif a fait l'objet d'une modification, d'où il est permis un report sur les quatre exercices suivants³¹⁰. On signale aussi l'absence de dispositif fiscal concernant la plus-value ou moins-value fiscale d'ensemble³¹¹. Le droit français a doté la gestion des déficits fiscaux au sein des sociétés en général et des groupes de sociétés spécialement d'un arsenal de textes³¹².

³⁰⁸ - Tout particulièrement dans ce cas, l'article 800 alinéa 4 (société à responsabilité limitée) et pour la société par actions à conseil d'administration, l'article 811 alinéa 3 du C.Com.Al.

³⁰⁹ - Le déficit est considéré comme une charge déductible sur le résultat bénéficiaire de l'exercice suivant jusqu'au quatrième exercice ; v.Art. 147 C.I.D.T.A

³¹⁰ - Art 147 C.I.D.T.A modifié par l'article 10 L.F 2010, JORA du 31 décembre 2009, n°78, p. 6; le Code fiscal algérien méconnaît la notion de déficit fiscal d'ensemble.

³¹¹ - Par des plus-values et non pas des moins-values et même concernant les moins-values, les articles 172 et 173 C.I.D.T.A laissent une large appréciation des textes. Il peut s'agir d'une moins-value d'une seule société ou bien d'une moins-value d'ensemble d'un groupe de société.

³¹² - Art 156 I CGI Fr. V.décret n° 2012- 653 du 4 Mai 2014, Art1; «*Concernant la détermination du résultat imposable, le report du déficit fiscal et les éléments (déficits) non déductibles. Du résultat pour une imposition en matière d'IRG. V. aussi article 209 C.G.I.FR concernant le transfert des déficits en cas de fusion ou opérations assimilées aux sociétés absorbantes, nouvelles ou bénéficiaires des apports.*

En droit français, pour ce qui est du déficit d'ensemble, la société mère peut reporter sans limitation de délais les déficits fiscaux qui se manifestent par des amortissements réputés différés ARD et cela qu'il s'agisse des amortissements réputés différés réalisés par la société mère ou les sociétés filiales³¹³.

2) Le report déficitaire en arrière « Carry Back »

Ce genre de report est inconcevable en droit algérien, ni sur le plan fiscal, ni comptable. Ch.de Lauzainghein et M.H Stauble-de Lauzainghein citent que : « la loi française rend possible le report du déficit d'un exercice sur le bénéfice de l'antépénultième (avant dernier) exercice et le cas échéant sur celui de l'avant dernier ou dernier exercice. Autrement dit, l'imputation est possible sur les bénéfices des trois exercices précédents en commençant par le plus ancien ; elle n'est pas illimitée comme le report en avant. Le report s'effectue sur le bénéfice avant l'impôt et non distribué de ces exercices, c'est ce que l'on appelle la base ou bénéfice d'imputation³¹⁴ ». Selon P. Serlooten, tout surplus d'impôt peut être utilisé comme étant une créance de la société contribuable vis-à-vis du trésor public³¹⁵.

Le résultat d'ensemble déficitaire nécessite un traitement comme les déficits antérieurs à l'entrée de la société dans le groupe, se pose aussi la question de la gestion des déficits en cas de restructuration du groupe intégré et la compensation et déduction des pertes.

A) Le résultat d'ensemble déficitaire

En droit français, le résultat d'ensemble est déficitaire reportable jusqu'au cinquième exercice exclusivement en ce qui concerne le déficit ordinaire, le

- *En matière de reports en arrière et en avant des pertes, les dispositions allemandes et les anciennes dispositions françaises divergeaient. Dans un souci de rapprochement des systèmes et de consolidation budgétaire, la France a décidé de modifier ses dispositions relatives à la déduction des pertes aux fins d'une plus grande harmonisation avec le système allemand. Une différence qui subsiste après la réforme de la procédure française de report des pertes est le plafonnement des reports en arrière. Alors que le montant est de 511500 € en Allemagne, la France a en revanche introduit un montant maximal de 1 M€*. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, *op.cit.*, p.35.

³¹³ - Al. Atangana, Étude du Projet d'intégration fiscale des groupes de sociétés en Zone CEMAC, Mémoire Online, *op.cit.*, p.1.

³¹⁴ - Ch.de Lauzainghein et M.H Stauble-de Lauzainghein, Droit fiscal, Mémento Dalloz, p.129.

³¹⁵ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°447, pp. 310 et 311.

groupe de sociétés peut aussi opter pour le report en arrière de ce déficit³¹⁶. Le Code des impôts algérien n'a pas analysé le traitement des déficits lors d'une opération de restructuration telle que la fusion-absorption³¹⁷. En France : «Lorsque la société absorbante aura obtenu l'agrément lui transférant l'usage de tout ou partie du déficit d'ensemble en instance de report chez la société absorbée, la société absorbante disposera de la faculté d'imputer le déficit en question sur son bénéfice propre³¹⁸».

N. Charlot dans sa thèse sur «la fiscalité des groupes de sociétés» en France, a étudié la possibilité d'organiser une remontée des pertes vers la société mère, elle explique que : les aides accordées par une société mère à sa ou ses filiales peut s'effectuer en violation des règles de droit commercial, ce genre d'assistance peut constituer un danger lorsque il s'étend aux capital social de la société mère³¹⁹.

B) Les déficits antérieurs à l'entrée de la société dans le groupe

P. Gastineau rappelle que : « La loi ne précise pas si les déficits subis par une société avant son intégration dans un groupe doivent être déduits avant ou après les amortissements de l'exercice³²⁰ ». La même chose est constatée en droit fiscal algérien,

³¹⁶ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, Mémento Francis Lefebvre, Groupe de sociétés, *op.cit.*, n°8005, p.526.

«Les principes posés dans les décisions Sté GE healthcare clinical systems et Sté Wolseley centers France sont confirmés dans les trois arrêts du 24 novembre 2010. Il est en effet indiqués, dans les arrêts Sté Saga et Sté Saga air transport, qu'une société mère est en droit d'indemniser une filiale qui quitte le groupe fiscal, de la perte du droit au report de ses déficits qu'elle a transmis à la première société, et que le versement opéré ne donne lieu, ni à une charge déductible pour la société mère, ni à un produit imposable pour la filiale dans la mesure où elle correspond à des déficits que celle-ci aurait pu reporter si elle n'avait pas été placée sous le régime de fiscalité de groupe. Il est énoncé, dans l'arrêt Sté Océ NV, que les sociétés membres d'un groupe fiscal peuvent librement fixer les modalités de répartition entre elles de la charge d'impôt ainsi que de l'économie d'impôt résultant pour elles de l'application du dispositif des articles 223 A et suivants du Code général des impôts français: aucun acte anormal de gestion n'est commis lorsque il est respecté l'intérêt social de chaque société concernée ainsi que les droits des associés minoritaires.» ; v. J-Luc Pierre, Droit des sociétés, n°2, La Revue JurisClasseur, Février 2011, p.36.

³¹⁷ - Bien que le Code de Commerce a analysé deux sortes de fusions, la fusion absorption et la fusion avec création d'une société nouvelle. V.art 744 C.Com.AI et le Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées a traité la fusion, la scission et l'apport partiel d'actif dans l'article 143 C.I.D.T.A.

³¹⁸ - B. Mercadal, Ph .Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y .Mercier, Ph. Tournés, A. Couret et B. Boubli, Mémento Francis Lefebvre, Groupe de sociétés, *op.cit.*, n°8554, p. 562.

³¹⁹ - N. Charlot, La fiscalité des groupes de sociétés, Thèse pour le Doctorat en Droit, Faculté de Droit, Université de Droit, d'Economie et des sciences Aix Marseille, 1995, p. 111.

³²⁰ - *«L'article 209, I, 3 ème alinéa, du Code général des impôts français dans sa rédaction issue de l'article 89 de la loi du 30 décembre 2003 prévoit que le déficit subi pendant un exercice constitue une charge de l'exercice suivant et doit être déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice»* ; Instr.7 déc. 2004 :BOI 4 H-5-04, 7 décembre 2004, § 10; Dr.fisc.2004, n°53, Instr.13244 ; v. P. Gastineau, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI, art.223 A à 223U, Facs.1135-50, *op.cit.*, n°107, p. 29.

il n'y a pas de dispositions spécifiques concernant les déficits antérieurs à la consolidation fiscale ou bien à l'entrée dans le périmètre fiscal.

C) La gestion des déficits en cas de restructuration du groupe intégré

A mon avis, les opérations de restructuration, lors de l'application du régime de consolidation fiscale en Algérie, ne vont pas toucher la société mère, mais généralement les sociétés filiales. Pour ce qui est de la gestion des déficits fiscaux, en cas de restructuration, il n'existe pas de règles spécifiques actuellement. En France, les opérations de restructuration peuvent concerner la société mère : «En effet, il arrive parfois que ce soit la société tête de groupe elle-même qui fasse l'objet d'une opération d'acquisition ou de fusion l'empêchant de continuer à remplir les conditions nécessaires pour qu'elle puisse rester à la tête du groupe fiscal. Dès lors que l'ensemble de ces conditions sont plus remplies, le groupe intégré cesse et toutes les filiales sortent du groupe»³²¹.

D) La compensation et déduction des pertes

Les dernières années, la France s'est beaucoup inspirée du droit allemand, particulièrement pour la gestion des déficits, comme le souligne le livre vert sur la coopération entre la France et l'Allemagne en matière fiscale³²². Selon le Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie français, cette réforme : «S'agissant du report en avant des déficits, l'imputation de déficits antérieurs sur le bénéfice constaté au titre d'un exercice n'est dorénavant possible qu'à hauteur d'un plafond égal à 1 M€ majoré d'un montant de 60 % du bénéfice imposable de l'exercice excédent cette première limite.

- pour ce qui est du report en arrière des déficits, ce dernier a été modifié de telle sorte que, d'une part, le déficit n'est plus reportable que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent et, d'autre part, le montant du déficit reportable est plafonné à 1 M€³²³».

Il ressort du premier chapitre qu'il y a des éléments importants qui rentrent dans la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales comme la neutralisation des opérations intra-groupe, on constate que notre législateur a mieux analysé ces éléments dans le cadre du Système comptable

³²¹ - A. Dupuy, La gestion fiscale des déficits des groupes internationaux, Master 2 Fiscalité Internationale, Université Paris II-Panthéon-Assas, 2012-2013, p.33.

³²² - Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, *op.cit.*, p.34.

³²³ - « Ces modifications ont été mise en œuvre par l'article 2 de la loi n°2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative française pour 2011 » ; v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Livre vert sur la coopération franco-allemande, *op.cit.*, p.34.

financier algérien par rapport au droit fiscal. Cette observation est valable aussi pour le deuxième chapitre. En conclusion, il existe un problème technique relatif à la détermination du résultat consolidé du groupe de sociétés, le Code des impôts directs et taxes assimilées ne répond pas à toutes ces questions comme les déficits d'ensemble, les déficits antérieurs à la consolidation fiscale, les amortissements réputés différés en période déficitaire, etc. Le passage du résultat comptable au résultat fiscal nécessite l'adoption de méthode de consolidation comptable.

Dans le deuxième chapitre, on traitera le passage du résultat comptable au résultat fiscal, cette phase est très importante dans la détermination du résultat imposable à l'IBS.

Chapitre 2 : Passage du résultat comptable au résultat fiscal

Le traitement du résultat imposable nécessite le passage du résultat comptable au résultat fiscal. La détermination du résultat comptable est assez critique et technique, il existe plusieurs méthodes de consolidation comptable.

D'après S. Bachagha, l'Algérie a reconduit le plan comptable français de 1957 PCG, puis il y a eu le premier plan comptable algérien de 1975. Actuellement, c'est les nouvelles normes comptables IFRS qui sont appliquées³²⁴.

Selon le Ministère des Finances algérien : «Le nouveau Système comptable financier est plus complet que le PCN de 1975 parce qu'il est constitué d'une loi qui fixe des principes et des règles pour la tenue comptable, d'un décret qui fixe le cadre conceptuel devant servir de guide à l'élaboration des états financiers (donnant notamment les définitions des concepts et fixe les principes et conventions comptables) d'un arrêté qui fixe les normes comptables, la nomenclature des comptes et les règles de leur fonctionnement avec les modèles des états financiers et d'un glossaire qui donne la définition de tous les termes utilisés pour faciliter la compréhension pour tout lecteur³²⁵».

Les sociétés du groupe ont l'obligation d'établir les comptes consolidés.

Section 1: Les comptes consolidés

Législateur fiscal, commercial et comptable algérien imposent l'obligation d'établir et de publier des comptes sociaux aux sociétés qui contrôlent une

³²⁴ - S. Bachagha, Pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché; Dar el Houda, Ain Mlia, 2003, p.10,11 et s ; cité par .Haid, Le régime des amortissements et dépréciation des immobilisations selon les normes IAS-IFRS, MemoireOnline, École nationale supérieure des sciences commerciales et financières, Licences en sciences financières, Alger, 2009, p.2.

³²⁵ - Ministère des finances, Le Nouveau Système Comptable Financier assure une plus grande transparence des états financiers, p.3. www.mf.gov.dz/article/16/Discours-et-Interviews/88/.

ou plusieurs autres sociétés pour l'ensemble des sociétés, sans exiger de la société mère la détention du pourcentage de 90 % du capital des sociétés filiales comme il est mentionné dans l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées³²⁶.

Il ressort des dispositions du Système comptable financier algérien que : «Les sociétés qui procèdent au contrôle d'autres sociétés doivent présenter des états financiers consolidés»³²⁷. D'après ce nouveau Système :« Ces comptes visent à présenter le résultat d'un groupe d'entités ainsi que sa situation financière comme s'il s'agissait d'une seule entité»³²⁸. Selon les dispositions de l'article 32 du Système comptable financier algérien : *«L'établissement et la publication des comptes consolidés est à la charge des organes sociaux de la société mère. La consolidation des comptes vise à présenter la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique»*. On retrouve les mêmes dispositions dans le cadre de l'article 732 bis 4 Code commerce algérien. Dans tous les cas l'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes sociaux de la société mère dominante de l'ensemble consolidé, c'est-à-dire la société consolidante, comme le précise le Système comptable financier³²⁹. Le Code de commerce algérien retient à peu près la même définition que le Système comptable financier, selon le Code de commerce les comptes consolidés vise à : *« Présenter la situation financière et des résultats d'un groupe de sociétés, comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité. Ils sont soumis aux mêmes règles de présentation, de contrôle, d'adaptation et de publication que les comptes annuels individuels»*³³⁰.

D'après J. Raffegau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville :«La consolidation constitue une source d'informations complémentaires ou d'informations corrigées. En effet, seuls des comptes consolidés permettent de connaître :

³²⁶ - Art 732 bis 3 C.Com.Al ; v.aussi art. 31 de la loi n° 2007-11 du 25 novembre 2007 portant S.C.F.Al.

Selon les dispositions de l'article 34 S.C.F.Al :« *Les sociétés soumises à une unité de décision forment un ensemble économique situé en Algérie ou en dehors de l'Algérie, et en l'absence de liens de dépendances entre les sociétés, doivent établir et publier des comptes combinés*». Suivant l'art.35 S.C.F.Al, «*Les comptes combinés sont régis par les mêmes règles que celles relatives aux comptes consolidés, pour ce qui est de leur établissement et leur publication*». En ce qui est : « des conditions, modalités, méthodes et procédures d'établissement et de publication des comptes consolidés et des comptes combinés, elles sont fixées par voie réglementaire » ; v. Art 36 S.C.F.Al. «*L'objectif des comptes consolidés vise à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique* » ; v.Art 132-1 Annexe I du S.C. F.Al

Selon les dispositions de l'article 132-4 Annexe I S.C.F.Al la société mère peut être dispensé d'établir des états financiers consolidés si elle-même est détenue par une autre société dont elle détient au moins 90 % des droits de vote.

³²⁷ - Art 31 S.C.F.Al

³²⁸ - Art 32 S.C.F.Al.

³²⁹ - Art 33 S.C.F.Al.

³³⁰ - v. Art.732 bis 4 C.Com.Al.

- Le résultat, la rentabilité et le chiffre d'affaires du groupe, certaines opérations pouvant dénaturer la situation de la société mère ou des sociétés sous son contrôle exclusif ; achats, ventes et cessions d'actifs à l'intérieur du groupe, ect³³¹».

Les comptes consolidés ont pour finalité de retracer les éléments du patrimoine de l'entreprise précisent J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville³³². Pour M. Salah : «Le principe d'image fidèle n'est que la conceptualisation de a true and fair view, d'origine anglo-saxonne, et qui est actuellement admise au plan international. Son introduction en droit algérien par la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé n'est que la reprise de l'article 9 alinéa 5 du Code de commerce français³³³». A noter que la dite loi concernant la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé a fait l'objet d'une révision par la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé³³⁴.

³³¹ - J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville, *op.cit.*, n°1266, p. 70.

« Afin de concrétiser l'opération de passage du PCN vers le SCF, les entités doivent suivre les étapes suivantes :

1- Établir un tableau de correspondance entre les comptes du PCN et ceux du SCF et s'assurer que les totaux de balance d'entrée (SCF) sont égaux à ceux de la balance de clôture (PCN). La réouverture des comptes se fera comptablement en fonction des dispositions du SCF.

Procéder au reclassement des comptes dans les catégories et rubriques telles que prévues par le SCF.

Procéder au retraitement des comptes issus de 2009 selon les dispositions du SCF rappelées ci-dessus, notamment : En comptabilisant certains éléments d'actif et de passif qui correspondent aux définitions et aux conditions de comptabilisation prévues par le SCF. En procédant à l'évaluation de tous les éléments d'actif et de passif selon les dispositions prévues par le SCF» ; v. Ministère des Finances, Direction Générale de la comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010, Instruction n°02, Objet : Application du Système comptable financier, pp.5 et 6 ; v.<http://www.mf-dgc.gov.dz/fr/fichier/instruction2.pdf>.

³³² - Art.10 bis C.Com.Al.

³³³ - Art 9 al.5.C.Fr.Com.est devenu l'art.L.123-14 al.1 er C.com, Ed.Dalloz, 2001, p.2451 ; Cité par M.Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, p.120.

³³⁴ - La loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JORA n° 11 juillet 2010, n°42, p.3.

- «La norme IAS 27, États financiers consolidés et individuels, s'applique dans le cadre de la préparation et de la présentation des états financiers consolidés ;

- Elle traite également de la comptabilisation des participations dans des entités financières contrôlées ou sous influence notable, lorsque l'entité détentrice choisit ou doit, en respect d'obligations légales, présenter des états financiers dits individuels» ; v.C. Lopater, C.S .Jean, S. Grandepierre et A. Jolive, Découvrir les IFRS, Editions Francis Lefebvre, Departement Publications et Consultations de PriceWaterRhousCoopers, Levallois, 2007, p.253.

«Les états financiers des entités sont :

- Un bilan, un compte de résultat par nature (par fraction en annexe), un tableau de variation des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie et une annexe (précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des complexes de sur le bilan et le compte de résultat). Le SCF a

D. Boubir dans son livre sur la consolidation des comptes comparatifs SCF /IFRS Comptes combinés explique que: «La loi de consolidation comptable tire son origine de la déclaration du NEPAD signée par l'Algérie en date du 08/07/ 2002 pour laquelle les chefs d'Etats et de Gouvernements africains, affirment adopter, dans le chapitre réservé à la gouvernance économique et des entreprises, 8 codes dont ceux des normes internationales d'audit et des normes internationales de comptabilité³³⁵».

L'existence de principes et de normes comptables met fin aux interprétations possibles, facilite la tenue des comptabilités et leur contrôle comme il est démontré dans quelques thèses sur le nouveau Système comptable financier à titre d'exemple par O.Haddou Ben Derbal³³⁶. Comme le montrent S.de Oliveira Leite et D. Pham : «Il y a un autre terme en comptabilité qui est la déconsolidation, cette dernière consiste à évaluer, à l'actif du bilan, des titres de participation, préalablement consolidés à leur valeur d'équivalence à la date de dernière consolidation. Celle-ci correspond à la quote-part de capitaux propres augmentée de l'écart d'acquisition résiduel³³⁷.»

En Algérie, parmi les groupes de sociétés, on cite le groupe Saidal. Selon la notice d'information du groupe Saidal : « Les comptes de Saidal reflètent l'activité de ses trois divisions de production, Antibiotical, Biotic, Pharmal, l'URMTP (Unité de recherche des médicaments et techniques pharmaceutiques). L'unité Commerciale Centre du siège de l'unité Transit Holding Public Chimie-Pharmacie

introduit deux états financiers qui ne figuraient pas dans le PCN : le tableau de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie, pour cela il s'est inspiré du référentiel de l'IASB». V. S. Oueld Ameer, Revue des Sciences Economiques et de Gestion, N° 10, Faculté des sciences économiques et de gestion, Université Ferhat Abbas, Sétif, 2010, p.33.

Le compte de résultat :

« Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entreprise au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice / profit ou perte». Cité par S. Oueld Ameer, op.cit., p.35.

³³⁵ - D. Boubir, Consolidation des comptes comparatifs SCF /IFRS Comptes combinés, Consolidation fiscale, Comptabilité financière, Fondements théoriques, 74 cas pratiques avec solutions, Les Editions du sahel, 2013, p.9.

³³⁶ - « La comparaison entre le PCN 1975 et le SCF 24: Les changements majeurs ne portent pas sur la technique comptable elle-même mais plus sur certaines règles de comptabilisation, d'estimation et d'évaluation des actifs, des passifs et des charges et produits». V.O. Haddou Ben Derbal, L'application du nouveau système comptable financier de la société Sogerhwit en Algérie, Université Tlemcen, Algérie, Master 2012, p.87.

«Le PCN 1975 n'apportait aucune précision quant à la comptabilisation de l'impôt, et dans la pratique les entreprises retiennent la méthode de l'impôt exigible. Le montant d'impôt est comptabilisé en résultat même s'il se rapporte à des éléments comptabilisés directement dans les capitaux propres. L'impôt est imputé sur les capitaux propres seulement dans certains cas particuliers en cas d'augmentation de capital, les frais d'émission pour leur montant net d'impôt». V. S. Merouani, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Ecole Supérieure du Commerce Alger-Magister, Mémoire Online, 2007, p.6.

³³⁷ - S.de Oliveira Leite et D.Pharm, La consolidation des comptes, Nouvelles réglementations et pratiques, op.cit., p.171.

Groupe Saidal³³⁸». Parmi les groupes qui font la consolidation comptable en Algérie, on cite le Groupe Sonelgaz. Ce dernier groupe se compose de 39 filiales et 5 sociétés en participation suite à la loi n° 01-02 du 5 février 2002, il assure : «La production, le transport et la distribution de l'électricité ainsi que le transport et la distribution du gaz par canalisation³³⁹».

Il existe une différence entre comptes consolidés et comptes combinés. Ces derniers obéissent aux mêmes règles selon le Système comptable financier³⁴⁰, Les comptes combinés ne nécessitent pas pour autant l'existence de liens de domination entre les sociétés, il suffit qu'il est une option pour la même stratégie de décision, l'établissement des comptes combinés n'exige pas la domiciliation de l'ensemble des sociétés sur le sol algérien. Comme pour les comptes consolidés, les comptes combinés doivent être établis et présentés comme si il s'agissait d'une unique entité³⁴¹.

En application du Système comptable financier, la production des comptes combinés n'oblige pas la détention d'une portion de capital, les comptes combinés restent régies par les mêmes dispositions relatives aux comptes consolidés sous quelques réserves dus à la nature des comptes combinés³⁴². L'élaboration et la

³³⁸ - « N'a pas établi de comptes consolidés au 31 décembre 1997, sa constitution en groupe n'ayant eu lieu que le 2 février 1998. Au 31 décembre 1997», <http://www.cosob.org/wp-content/uploads/2014/11/les-emetteurs-notice-SAIDAL.pdf>, Notice d'information, p.23.

D'après la même notice : « Saidal est une société par actions, au capital de 2 500 000 000 dinars algériens. 80 % du capital du Groupe Saidal est détenus par l'Etat et les 20 % restants ont été cédés en 1999 par le biais de la Bourse à des investisseurs institutionnels et à des personnes physiques

³³⁹ - Le groupe Sonalgaz compte : ¹- la société de production de l'électricité(SPE) ;

²- Sharikat Kharaba wa takat moutadjadida(SKTM);

³- la société de l'engineering de l'électrice et du gaz (CEEG) ;

⁴- la société de gestion du réseau de transport de l'électricité (GRTE) ;

⁵- la société de gestion du réseau de transport gaz (GRTG) ;

⁶- l'opérateur système électrique (OS), chargée de la conduite du système production transport de l'électricité ;

⁷- la société de distribution de l'électricité et du gaz d'Alger (SDA) ;

⁸- la société de distribution de l'électricité et du gaz du Centre(SDC) ;

⁹- la société de distribution de l'électricité et du gaz de l'Est (SDE) ;

¹⁰- la société de distribution de l'électricité et du gaz de l'Ouest(SDO)» ; v. Présentation du groupe SONELGAZ, <http://www.sonelgaz.dz/?page=article&id=4>.

La loi n°02-01 du 05 février 2002 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisations, dans son article 165, stipule que la Société Algérienne de l'Electricité et du Gaz, qui conserve la dénomination de Sonelgaz Spa est transformée en holding de sociétés par actions. Le Groupe compté en 2009, outre la maison mère, 33 sociétés filiales et 6 sociétés en participation directe. Conférence de presse du 21 juin 2010, Dossier presse, Rapport d'activités et comptes de gestion consolidés du Groupe Sonelgaz, 2009, p.4.

³⁴⁰ - Art 132- 19 Annexe I S.C.F.Al et art 33 S.C.F.Al.

³⁴¹ - Art 132- 19 Annexe I S.C.F.Al et art 33 S.C.F.Al.

³⁴² - Art 132-20 Annexe I S.C.F.Al et art 33 S.C.F.Al.

présentation des comptes combinés en droit comptable algérien sont établies si les conditions suivantes sont réunies :

- *«si les entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;*

- *entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;*

- *entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;*

- *entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;*

- *entités liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles³⁴³ »;*

Pour J.Y Eglem et P. Gazil : «Les premiers bilans et comptes de résultat consolidés, inclus dans les comptes annuels des sociétés importantes, sont apparus aux États-Unis au début du siècle, et ils remplacèrent même souvent les comptes individuels des sociétés. La Security and Exchange Commission (S.E.C), instituée en 1934, et qui est l'équivalent de la commission des opérations de bourse en France, exigea très vite que des comptes consolidés soient joints aux comptes sociaux légaux dans tous les dossiers soumis à son examen³⁴⁴».

Br. Bachy et M. Sion expliquent que, la loi française n° 85- 11 du 3 janvier 1985 a repris les dispositions de la septième directive de l'Union Européenne

³⁴³ - Art 132-21 Annexe I S.C.F.AL.

³⁴⁴ - «En Grande-Bretagne, le premier bilan consolidé fut publié en 1922, le premier compte de résultat consolidé en 1933 et la pratique en fut rendue obligatoire par les Companies Act de 1948. Dans d'autres pays également, des dispositions destinées à imposer l'établissement des comptes consolidés furent prises successivement : en Suède en 1944, au Canada et en Afrique du Sud en 1952, en Norvège en 1957, en Irlande en 1963, en Allemagne fédérale en 1965» ; J.Y Eglem et P. Gazil, Consolidation, *op.cit.*, p. 52.

«Le régime de la consolidation comptable du groupe est instauré en droit chinois depuis 1992. Néanmoins, depuis longtemps la consolidation des comptes n'a qu'une portée d'application très limitée. Elle constituait plutôt un régime facultatif qui vise notamment « certains grands groupes d'entreprises et des entreprises cotées en bourse désignés par le Bureau national de gestion des actifs d'Etat, ainsi que des entreprises de négoce internationales ». Il a fallu attendre l'entrée en vigueur des nouvelles « Règles comptables d'entreprises » du 1^{er} Juillet 2007 pour que toutes les grandes entreprises chinoises procèdent, de façon progressive, à l'établissement des comptes consolidés», v. Xinyu Hu, Le groupe de sociétés en droit français et en droit chinois, Hal archives-ouvertes, Thèse de doctorat, Droit privé, Ecole doctorale Pierre Couvrat, Université Angers, Septembre 2010, p.46.

relative aux comptes consolidés³⁴⁵. E. Gurfein souligne, que : « Les comptes consolidés ont ainsi pour but de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entreprises comprises dans l'ensemble du groupe, encore appelé périmètre de consolidation, comme s'il s'agissait d'une seule entreprise. L'objectif majeur est de dépasser les limites des comptes individuels de chaque société pour :

- refléter l'activité d'une société et de ses filiales ;
- présenter une véritable situation patrimoniale ;
- donner une image économique réelle du groupe³⁴⁶».

L'élaboration, la présentation et la publication des comptes sociaux présentent plusieurs avantages par rapport aux comptes sociaux ordinaires.

Sous-section 1: Les avantages des comptes consolidés

Les comptes consolidés représentent plusieurs avantages par rapport aux comptes individuels, d'une part les comptes de la société mère sont insuffisants pour retracer la situation exacte du groupe de sociétés d'autre part.

Les insuffisances des comptes individuels : Les comptes individuels de la société mère et des filiales, sont insuffisants pour démontrer la situation financière du groupe, car ils ne peuvent donner une image réelle des états d'actifs et de passifs³⁴⁷.

Les insuffisances des comptes de la société mère : Les comptes de la société mère à eux seuls ne sont pas suffisants, car ils ne démontreront pas le montant des dividendes reçus des filiales, le résultat de la société mère est généralement gonflé grâce aux titres reçus, alors on doit se référer aussi aux comptes des filiales³⁴⁸.

³⁴⁵ - Br. Bachy et M. Sion, *op.cit.*, p.19.

³⁴⁶ - E. Gurfein, Comptes consolidés, IAS-IFRS et conversion monétaire, Eyrolles Édition d'Organisation, Collection finance, 2007, p.15.

³⁴⁷ - J. Raffégeau, P. Dufils, J. Corre et D.de Menonville, *op.cit.*, n°1162, p.29.

³⁴⁸ - J-Y .Eglem et P. Gazel sous la direction de P. Dobler, *op.cit.*, p.52.

*«Malgré la coïncidence au niveau des principes de la définition comptable du bénéfice et de sa définition fiscale, il existe des différences importantes entre les deux conceptions, que ces différences reposent sur de simples raisons techniques (ainsi pour l'imposition des plus-values qui distingue le long et le cours terme), qu'elles se justifient par le souci de faire échapper à l'impôt quelques bénéfices (par exemple, l'exonération des bénéfices réalisés hors de France ou la réduction de l'assiette d'imposition liée à l'adhésion à un centre de gestion agréé) ou qu'elles soient fondées sur le désir de contrarier la fraude (notamment en cas d'acte anormal de gestion)» ; v.P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°241, p.185.*

Les limites des comptes consolidés : Les comptes consolidés ne permettent pas une étude comparative avec les comptes consolidés d'autres groupes de sociétés, notamment lorsque il y a une diversité des activités³⁴⁹.

A savoir, qui n'est pas permit aux groupes de sociétés de changer de méthode comptable que si le changement a pour but d'améliorer la présentation des états financiers des sociétés du groupe³⁵⁰.

Les comptes consolidés nécessitent des opérations d'homogénéisations et de retraitements.

Sous-section 2 : Les homogénéisation et retraitements des comptes

Selon S.de Oliveira Leite et D. Pham: « La nécessité d'utiliser des méthodes identiques pour rendre compte de transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances analogues est dicté par l'objet même des comptes de différentes entités³⁵¹ ».

Pour C. Lopater, C.S. Jean, S. GrandePierre et A. Jolive, il est nécessaire d'opter pour des ajustements d'harmonisation, lorsque une société ou plus du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles des états financiers³⁵². P. Morgenstern a posé la problématique suivante : Pourquoi chaque société doit-elle procéder à la détermination, d'un double résultat ?

Il a répondu que : «Le fait d'établir sur deux liasses différentes pour chaque société intégrée, donne souvent lieu à une confusion importante. Pourtant, ce principe, jugé complexe par certains, est indispensable, car chaque société intégrée assume deux rôles distincts. Tantôt membre d'un groupe, tantôt société à part entière. Un résultat est nécessaire pour chaque rôle³⁵³ ».

Section 2 : Les méthodes de consolidation comptable et les retraitements comptables

Nous expliquerons les méthodes de consolidation comptable avant d'aborder le problème des retraitements comptables.

³⁴⁹ - J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville, *op.cit.*, n°1271, p.71.

³⁵⁰ - Art 39 S.C.F.AI.

³⁵¹ - S.de Oliveira Leite et D. Pham, La consolidation des comptes, *op.cit.*, p.65.

³⁵² - C. Lopater, C.S. Jean, S. Grandepierre et A. Jolive, Découvrir les IFRS, Editions Francis Lefebvre, Département Publications et Consultations de PriceWaterRhouseCoopers, Levallois, 2007, p.262

³⁵³ - P. Morgenstern, préface de J-P. Casimir, Initiation à l'intégration fiscale, *op.cit.*, n°77, p. 54.

Sous-section 1 : Les méthodes de consolidation comptable

Il existe trois méthodes de consolidation comptable : la consolidation ou l'intégration comptable globale, la consolidation ou l'intégration comptable proportionnelle et enfin la méthode de mise en équivalence comptable. Le législateur algérien a déterminé ces méthodes dans le cadre du Système comptable financier³⁵⁴. On retrouve les mêmes méthodes dans le Code de commerce français³⁵⁵.

1) La consolidation ou l'intégration comptable globale

Selon J. Gervais : «L'intégration globale consiste à remplacer au bilan de la société mère la valeur des titres de participation par la totalité de l'actif et des dettes de la filiale, en faisant toutefois ressortir au passif les droits des actionnaires minoritaires de la filiale³⁵⁶». Selon le nouveau Système comptable financier algérien : *«La méthode de l'intégration globale pour consolider les comptes du groupe de sociétés consiste à reprendre au bilan, les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées, et de substituer à la valeur comptable de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminées d'après les règles de consolidation;*

- Au compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble consolidé, en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.

Pour ce qui est des états financiers consolidés, ces derniers prennent en compte les intérêts des tiers (intérêts minoritaires), ces intérêts des minoritaires figurent sous une rubrique spécifique dans les capitaux propres et dans les résultats nets de l'ensemble consolidé³⁵⁷». Pour rappel, cette méthode comme il a été déjà énoncé au début, met en évidence les intérêts des actionnaires minoritaires³⁵⁸.

Pour J-Y. Eglem et P. Gazil : « L'intégration globale est la seule méthode complète de consolidation. Elle consiste à intégrer en remplacement des titres de participations dans le bilan de la société-mère, après d'éventuelles corrections, tous les éléments d'actif et toutes les dettes des filiales. De même, son compte de résultat

³⁵⁴ - A titre d'exemple, voir l'article 132-7 Annexe I S.C.F.Al concernant la consolidation globale et l'article 132-12 S.C.F.Al concernant la mise en équivalence.

³⁵⁵ - Art 233-3 Al 1 C.Com.Fr.

³⁵⁶ - J. Gervais, Comment lire les comptes des sociétés, Maxima, Investir imprimerie, Paris, 7^{ème} Ed, 1995, p.100.

³⁵⁷ - Art 132-7 Annexe I S.C.F.Al. v.aussi.Art A.223-3 Al 2 C.Com.Fr et art R 233-3 C.Com.Fr.

³⁵⁸ - Art 132-7 Annexe I S.C.F.Al pré.

reprend, après corrections, le total des charges et des produits des filiales. L'actif net de la société-mère se trouve ainsi augmenté de l'actif net de chaque filiale consolidée³⁵⁹».

Pourquoi alors dire que la consolidation globale est la plus complète ? C'est parce qu'elle est basée sur le contrôle exclusif, notamment en droit comptable algérien³⁶⁰. Parce qu'elle vise à mon avis à neutraliser les opérations intra-groupes³⁶¹.

Pour expliquer ces opérations nous empruntons à l'ouvrage de Tafighout, les exemples qui suivent :

La société «Les Grossistes réunis» détient une participation de 70 % dans le capital de la société «Le marché du jour». Au 31/12/(n), les bilans et les comptes de résultats des deux sociétés se présentent, en KDA, comme suit :

- Bilan de la société « Les grossistes réunis » :

Actif		Passif	
Actif non courant	1050	Capital	1000
Actif courant	1000	Résultat	800
Disponibilités et assimilés	450	Dettes	700
Total	2500	Total	2500

Dont 700 représentent les titres de participation de la société «Le marché du jour»

- Compte de résultats de la société «Les grossistes réunis»

Élément	Montant en KDA
Produits	800
Charges	-7200
Résultat	800

- Bilan de la société «Le marché du jour»

Actif		Passif	
Actif non courant	900	Capital	1000
Actif courant	2000	Résultat	800
Disponibilités et assimilés	100	Dettes	1200
Total	3000	Total	3000

³⁵⁹ - J-Y Eglem et P.Gazil, *op.cit.*, p. 74.

³⁶⁰ - Art 132-7 S.C.F.AI

³⁶¹ - Art 132-7 S.C.F.AI.

- Compte de résultats de la société : «Le marché du jour »³⁶².

Eléments	Montant en KDA
Produits	2300
Charges	-1500
Résultat	800

Si les conditions d'application de la consolidation globale font défaut, la société mère et les filiales opéreront pour une consolidation proportionnelle.

2) La consolidation ou l'intégration comptable proportionnelle

La méthode de consolidation ou d'intégration comptable proportionnelle en droit algérien consiste : « A substituer, à concurrence du pourcentage de participation détenu, au compte titres de participation de la société holding, les comptes de bilan et de résultats des sociétés consolidées, pour établir le bilan et le tableau des comptes de résultats uniques du groupe »³⁶³.

J. Gervais explique que la consolidation comptable proportionnelle vise à éliminer les intérêts minoritaires³⁶⁴. Cette méthode traduit comptablement, d'après H. Hutain: « Le contrôle conjoint d'un groupe sur une société. La technique de consolidation par intégration proportionnelle consiste à :

- intégrer dans les comptes de la mère une quote-part des actifs et passifs de la filiale, y compris pour les capitaux propres ;

- éliminer les titres de la filiale (traduction en comptabilité sociale du lien capitalistique) figurant au bilan de la société mère³⁶⁵».

³⁶² - Pour ces exemples ; v.R. Tafighoult, Le système comptable financier, La comptabilité financière selon les normes comptables algériennes, Première édition, 2015, p.104.

³⁶³ - Art 2 Al 5 Arrêté du 29 Joumada Ethania 1420 correspondant au 9 octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe

³⁶⁴ - J. Gervais, *op.cit.*, p.101.

Art R 233-3 C.Com.Fr: « Dans l'intégration proportionnelle est substituée à la valeur comptable de ces titres la fraction représentative des intérêts de la société ou des sociétés détentrices dans les éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces sociétés déterminés d'après les règles de consolidation. ».

³⁶⁵ - H. Hutain, *op.cit.*, n° 3.3, pp.283 et 284.

D'après J-Y. Eglem et P. Gazil, l'intégration proportionnelle est une méthode convenable pour les sociétés communautaires d'intérêt³⁶⁶.

Parmi les groupes de sociétés qui pratiquent ce genre de consolidation est qui ont des filiales en Algérie, on peut citer la filiale Eurogerm Algérie. D'après notre lecture de ces comptes annuels publiés, il ressort que la filiale Eurogerm Algérie est détenue à concurrence de 50 % du capital par le groupe Eurogerm, ce dernier groupe possède aussi 50 % du contrôle dans la filiale³⁶⁷.

Exemple :

Pour le périmètre de consolidation du groupe Eurogerm SA au 31 décembre 2013, il se présente comme suit³⁶⁸ :

Nom de la société	Méthode de consolidation	% Intérêts	% De contrôle	Pays d'activité	Siege social	N° SIREN des sociétés françaises
Eurogerm SA	Société mère	-	-	France	St Apollinaire	349927012
Cérélab	Mise en équivalence	40%	40%	France	Longvic	504932914
Ceralim Solutions Saveur	Intégration globale	70%	70%	France	St-Apollinaire	530061068
IDS Solutions Conditionnement	Intégration globale	51%	51%	France	Maligny	450114798
Eurogerm Senegal	Intégration globale	51%	51%	Sénégal	Dakar	
Eurogerm Andina	Intégration globale	70%	70%	Perou	Lima	
Eurogerm Mexico	Intégration globale	70%	70%	Mexique	Mexico	
Eurogerm Algerie	Intégration proportionnelle	50%	50%	Algérie	Alger	
Eurogerm Maroc	Intégration globale	65, 23%	65 ,23%	Maroc	Casablanca	

³⁶⁶ - « La septième directive européenne reconnaît la possibilité d'une intégration proportionnelle alors que cette technique n'est en général pas utilisée à l'étranger et n'est pas prévue par la norme internationale numéro 3, laquelle va être modifiée. Cependant la responsabilité de son application en est laissée aux États-membres». V. J-Y. Eglem et P. Gazil, Consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, *op.cit.*, p. 81.

³⁶⁷ - Eurogem, Ingrédients et solutions, Comptes annuels au 31 Décembre 2013, p.8.

³⁶⁸ - Pour ces exemples; v.Eurogem, Ingrédients et solutions, Comptes annuels au 31 Décembre 2013, p.8.

Eurogerm Iberia	Intégration globale	100%	100%	Espagne	Abrera(Barcelone)	
Eurogerm Brasil	Intégration globale	80%	80%	Brésil	Sao Paulo	
Eurogerm USA	Intégration globale	100%	100%	USA	Andover Massachussetts)	
Eurogerm Shanghai	Intégration proportionnelle	50%	50%	Chine	Shanghai	
Eurogerm South Africa	Intégration globale	50%	50%	Afrique du Sud	Durban	
Tartin'Art	Intégration globale	100%	100%	France	Dijon	753814581

Sociétés non consolidées

Les sociétés suivantes ne sont pas consolidées en raison de l'intérêt négligeable qu'elles représentent au regard de l'image fidèle³⁶⁹.

Raison sociale	Taux de détention
Moulin neuf SARL	13, 79%
Minoterie Taron SARL	10, 00%

3) La méthode de mise en équivalence comptable

La mise en équivalence, comme méthode d'intégration a été très critiquée par quelques auteurs, notamment des comptables, à titre d'exemple J.Gervais. A son avis la méthode de mise en équivalence : « Se contente de modifier la valeur des titres de participation au bilan de la société mère en prenant la quote-part de la situation nette³⁷⁰ ». La mise en équivalence ne fait pas figurer au bilan consolidé les dettes des filiales³⁷¹. La méthode de mise en équivalence est appliquée en France, lorsqu'il existe

³⁶⁹ - Pour ces exemples ; v.Eurogem, Ingrédients et solutions, Comptes annuels au 31 Décembre 2013, p.8.

³⁷⁰ - J. Gervais, *op.cit.*, p.102.

³⁷¹ - H. Hutain, *op.cit.*, n° 6.1.1, pp.309 et 310.

Concernant la consolidation des filiales: «il est stipulé dans le cadre de l'article 132-9 Annexe I S.C.F.Al que lorsque la date de clôture de l'exercice d'une entité membre dans le périmètre de consolidation est antérieure de plus de trois 3 mois à la date de clôture de l'exercice de consolidation, les états financiers sont établis sur la base de comptes intérimaires établis à la date de la consolidation et contrôlés par le commissaire aux comptes de l'entité consolidée ou par une personne habilitée à contrôler les comptes. «L'annexe des états financiers consolidés comporte toutes les informations relatives au périmètre de consolidation, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités

une influence notable. Cette dernière est présumée existée dans les cas suivants :«*Détention (directe ou indirecte) de 20 % ou plus des droits de vote ;*

- *représentation dans les organes dirigeants ;*
- *participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques ;*
- *transactions d'importance significative, échange d'informations techniques essentielles ou échanges de cadres et de dirigeants³⁷².».*

La définition donnée dans les dispositions de l'article 2 alinéa 6 de l'arrêté du 9 octobre 1999 concernant la mise en équivalence est très courte à mon avis, elle consiste selon elle à remplacer à la valeur comptable des titres de participation de la société holding par sa quote-part dans les fonds propres y compris le compte de résultat des sociétés cibles³⁷³.

La méthode de mise en équivalence est selon le Système comptable financier algérien une méthode comptable spécifique aux entités associées ; elle consiste à : « *Au niveau de l'actif du bilan consolidé :*

- 1/ A substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée ;*
- 2/ A imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé.*

Au niveau du compte de résultat consolidé :

- 1/ A présenter sous rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associé ;*
- 2/ A prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associé³⁷⁴.».*

Par exemple : La lecture des comptes consolidés de Renault pour le 1^{er} semestre 2012, a permis de constater que les comptes de Nissan retenus pour la mise en équivalence dans ses comptes consolidés³⁷⁵.

Parmi les groupes de sociétés qui ont eu recours à ce genre de consolidation, on peut citer le Groupe Vivendi en France, mais ce groupe utilise principalement la méthode de consolidation globale, par exemple, on peut trouver dans la note 24 du rapport des états financiers du groupe, la liste des sociétés régies par la

comprise dans la consolidation un tableau de variation du périmètre de consolidation». V. art 132-10 Annexe I S.C.F.Al.

³⁷² - Art 132-11 Al 2 Annexe I S.C.F.Al.

³⁷³ - Art 2 Al 6 de l'arrêté du 9 octobre 1999 concernant la mise en équivalence.

³⁷⁴ - Art 132-12 Annexe I S.C.F.Al; v.aussi .Art R.233-3 Al 3 C.Com.Fr, Concernant le transfert de filiales à une participation mise en équivalence ; v. B. Lebrun, Transfert de filiales à une participation mise en équivalence, La Revue Française Comptabilité n°487, Mai 2015, p.52.

³⁷⁵ - « *Ont été publiés en normes comptables japonaises-Nissan sont côtés à la Bourse de Tokyo-après retraitements pour les besoins de la consolidation de Renault» ; Comptes Renault, Rapport d'activité, 1^{er} semestre 2012, p.34.*

consolidation globale et celles soumises à la mise en équivalence, au 31 décembre 2015, environ 520 entités étaient consolidées ou mises en équivalence, dans ce groupe³⁷⁶.

L'établissement du résultat comptable nécessite des retraitements d'ordre comptable comme il va être démontré.

Sous-section 2 : Les retraitements comptables

Le résultat du groupe exige des retraitements d'ordre comptable, à noter que l'écart de première consolidation constitue un élément parmi les éléments de ce retraitement.

1) L'écart de première consolidation

Ainsi comme le démontrent J. Montier et G. Scognamiglio : «Le principe de la consolidation consiste à substituer, à la valeur des titres de participation des sociétés consolidées, la fraction des capitaux propres que ces titres représentent³⁷⁷».

L'écart de première consolidation figuré est comptabilisé en droit algérien dans le compte 161, selon l'arrêté du 9 octobre 1999 portant l'adaptation du plan comptable national à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupes : « Il est analysé et comptabilisé lors de l'entrée d'une société dans le périmètre de consolidation, puis repris lors de chacune des consolidations ultérieures après actualisation. Ce traitement concerne toutes les sociétés intégrées globalement ainsi que celles qui sont mises en équivalence ou intégrées proportionnellement³⁷⁸». Selon le compte 161 du même arrêté : «L'écart de première consolidation correspond à la différence, à l'occasion de l'entrée dans le périmètre de consolidation, entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise et la part de l'entreprise détentrice dans les capitaux propres de celle-ci (après retraitements de consolidation)»³⁷⁹.

Selon l'article 132-13 annexe I du Système comptable financier algérien : «L'écart de première consolidation constaté lors de l'entrée d'une société dans le périmètre de consolidation est déterminé par la différence entre le coût d'acquisition

³⁷⁶ - Groupe Vivendi, Rapport financier et Etats financiers consolidés audités de l'exercice clos le 31 décembre 2015, publié le 19 Février 2016, p.107.

³⁷⁷ - J. Montier et G. Scognamiglio, Techniques de consolidation, Exercices et applications, Collection exercices et cas 23, Economica, Paris, 1995, p.123.

³⁷⁸ - Compte 161 du S.C.F.Al. Selon l'article 132-14 Annexe I Sys.Compt.F.Al ; L'écart de première consolidation positif se compose en deux éléments : un écart d'évaluation et un écart d'acquisition. V.art 132-15 Al 1 Annexe I S.C.F.Al pour les écarts d'évaluation. Pour l'écart d'acquisition positif ; v. art 132-16 Annexe I S.C.F.Al. Les explications sur le traitement de l'écart concerné doit être donné dans l'annexe des comptes consolidés, selon l'article 132-18 Annexe I du S.C.F.Al.

³⁷⁹ - V. Compte 161 de l'arrêté du 9 octobre 1999 portant l'adaptation du plan comptable national à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes du groupe, JORA du 22 décembre 1999, n° 91, p. 9.

des titres de la société concernée et la part non réévaluée des capitaux propres de cette société y compris la part de résultat de l'exercice repris par la société détentrice à partir de la date d'entrée dans le périmètre de consolidation».

D'après J. Gervais : «L'écart de première consolidation s'analyse en deux éléments :

- écart d'évaluation positifs ou négatifs, afférents à des éléments d'actif identifiables qui sont ainsi ré-estimés pour calculer la valeur globale véritable du groupe ;
- écart d'acquisition pour le solde non affecté ³⁸⁰».

Exemple: On revient à l'exemple de R. Tafighoult

Le 31/12/ (n), la société «Alger El Bahdja» acquiert une participation de 70 % de la société Oran, El Bahia. Le coût global de cette transaction est de 900 KDA ³⁸¹.

À cette date, le bilan et le compte de résultats de la société «Oran El Bahia» se présentent comme suit :

Bilan de la société «Oran El Bahia» au 31/12/ (n) :

Actif		Passif	
Actif non courant	500	Capital	800
Actif courant	400	Résultat	100
Disponibilités et assimilés	100	Dettes	100
Total	1000	Total	1000

L'actif non courant est évalué à la valeur comptable et comprend des équipements pour 100 KDA et un immeuble pour 400 KDA.

- Compte de résultats de la société «Oran El Bahia» au 31/12/ (n) ³⁸² :

Eléments	Montant en KDA
Produits	2000
Charges	-1900
Résultat	100

Détermination du montant de l'écart de première consolidation au 31/12 (n) ³⁸³ :

³⁸⁰ - J. Gervais, *op.cit.*; p.104.

³⁸¹ - Le (n) est relatif à l'année ; v. pour cet exemple R. Tafighoult, *op.cit.*, p.109.

³⁸² - Pour cet exemple R. Tafighoult, *op.cit.*, p.109.

Elément	Montant
Coût d'acquisition des titres par Alger El Bahdja	900
A déduire :	
Part non réévaluée des capitaux propres de «Oran El Bahdja»	
Revenant à «Alger El Bahdja», soit $(800+100) * 70\% = 630$	-630
Montant de l'écart de première consolidation	270

Les opérations réciproques doivent être éliminées.

2) Élimination des opérations réciproques

D'après J. Montier et G. Scognamiglio : «Les opérations internes entre sociétés du groupe augmentent artificiellement les comptes individuels, mais leur somme algébrique conduit à une série d'annulations réciproques³⁸⁴».

Pour Raffegau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville, les écritures relatives à la consolidation doivent être répertoriées suivant les règles de comptabilité générale³⁸⁵. Selon les mêmes auteurs, les comptes consolidés doivent être présenté en comptabilité double³⁸⁶.

3) Impôts différés sur les décalages temporaires (Décalages entre le résultat fiscal et le résultat comptable)

Le Code des impôts directs et taxes assimilées n'a pas donné de définition aux impôts différés. C'est le Système comptable financier algérien qui a

³⁸³ - Pour cet exemple R. Tafighoult, *op.cit.*, p.109.

³⁸⁴ - J. Montier et G. Scognamiglio, *op.cit.*, p.75.

³⁸⁵ - « *En pratique, l'importance des travaux à effectuer pour la consolidation peut entraîner deux arrêtés définitifs, après révision interne et externe et en tenant compte des derniers éléments de clôture non reconnus au moment du premier. Les écarts entre le second arrêté et le premier ne sont pris en considération que s'ils présentent un caractère significatif* » ; v.J. Raffegau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville, *op.cit.*, n°4561, p. 598.v.aussi.art R233-8 C.Com.Fr.

³⁸⁶ - J. Raffegau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville, *op.cit.*, n°4561, p. 598.

instauré des comptes relatifs à cet impôt³⁸⁷. L'imposition différée selon le Système comptable financier algérien consiste à retenir en charge la charge d'impôt de l'exercice, susceptible d'imputation³⁸⁸. Un impôt différé : « Correspond à un montant d'impôt sur les bénéficiaires payables (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs³⁸⁹».

H. Hutain explique : « L'impôt différé est une créance ou une dette d'impôt provenant de l'existence d'un décalage entre la comptabilisation d'une opération lors d'un exercice et sa prise en compte dans l'assiette fiscale lors d'un exercice ultérieur. Ce décalage est appelé différence temporaire, par opposition aux différences permanentes (non-déductibilité de certaines charges) qui ont une incidence définitive sur l'imposition de la société³⁹⁰».

Par exemple la Société Générale qui a des filiales en Algérie a recours à l'utilisation des impôts différés selon le rapport dressé par ses commissaires aux comptes sur les comptes consolidés en date de l'année 2014³⁹¹.

Selon P. Serlooten, il faut des retraitements pour passer du résultat comptable au résultat fiscal³⁹². En règle générale, selon S.de Oliveira Leite et D. Pham : « Les amendes et pénalités d'impôt, constituent des charges non déductibles qui,

³⁸⁷ - « Les comptes Impôts différés sont destinés à recevoir le montant calculé d'impôt différé. Ils enregistrent les impositions différées actives et passives déterminées à chaque clôture d'exercice sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture, sans calcul d'actualisation». V. Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JORA du 25 mars 2009, n°19, p. 47, v. aussi concernant l'impôt différé:

«Le compte 133: Impôts différés actif est débité par le crédit du compte 692 impositions différés actif pour les montants d'impôts sur les résultats recouvrables au cours d'exercices futurs (cas d'une charge comptabilisée dans l'exercice et dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs)». Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Les impôts différés, p.3 et s.

«Le compte 134: Impôts différés passif est crédité par le débit du compte 693 « imposition différée passif » ou d'un compte de capitaux propres, selon le cas, pour les montants d'impôts payables au cours d'exercices futurs (cas d'un produit comptabilisé mais imposable sur les exercices futurs). À chaque fin d'exercice, les impôts différés actifs et passifs sont réajustés en contrepartie des mêmes comptes». Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JORA du 25 mars 2009, n°19, p. 47, v. aussi concernant l'impôt différé; Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Les impôts différés, p.3 et s.

³⁸⁸ - Art 134-1 S.C.F.Al.

³⁸⁹ - Art 134-2 Al 1 Annexe I du S.C.F.Al.

³⁹⁰ - H. Hutain, *op.cit.*, n°4.2.2, p.288.

³⁹¹ - Groupe Société Générale, Etats Financiers, Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés, Document de référence 2014, p.394.

³⁹² - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n° 241, p. 186.

réintégrées au résultat comptable, permettent d'obtenir le résultat fiscal, base de calcul de l'impôt³⁹³».

Les sociétés étrangères établies en Algérie doivent convertir leurs comptes consolidés en dinars algérien.

4) La conversion des comptes des sociétés étrangères :

Le Système comptable financier algérien a appréhendé la problématique de la conversion des comptes des sociétés étrangères. Il ressort de ses dispositions de l'article 137 alinéa 1 Annexe I du Système comptable financier. Lorsque la société mère est de nationalité étrangère et a sa filiale en Algérie. La filiale doit tenir sa comptabilité en dinars algérien, dans le cas où c'est la société mère qui est étrangère, cette dernière aura le droit de convertir ses comptes détenus en dinars algérien à la monnaie de son pays d'appartenance. Dans le cas contraire, c'est impossible³⁹⁴.

La conversion s'effectue en monnaie nationale suivant le coût de change du jour de l'acquisition des actifs, suivant le Système comptable financier algérien³⁹⁵. Selon J. Montier et G. Scognamiglio, la conversion des comptes des sociétés étrangères demande plusieurs opérations de retraitements à caractère économique³⁹⁶.

Toujours d'après, les dispositions du Système comptable financier algérien, notamment l'annexe, il ressort que même les dettes et créances libellées en monnaies étrangères doivent être convertis en dinars algérien³⁹⁷.

D'après l'article 233-9 du Code de commerce français, toute conversion en euros des comptes étrangers, sera inscrite soit dans les capitaux propres consolidés soit elle sera reportée dans le compte de résultat consolidé³⁹⁸.

Pour la conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères précise le Système comptable financier : « *Qu'il est effectuée suivant la méthode suivante :*

- les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture ;

³⁹³ - S.de Oliveira Leite et D.Pharm, La consolidation des comptes, *op.cit.*, p.126.

³⁹⁴ - Art 10 du décret exécutif n°2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°2007-11 du 25 novembre 2007 portant S.C.F.Al.

³⁹⁵ - Selon l'art 137 Al 1 Annexe I S.C.F.Al.

³⁹⁶ - J. Montier et G. Scognamiglio, Techniques de consolidation: Exercices et applications, *op.cit.*, p.59; v.aussi le compte 163 Système comptable financier algérien: «*Écart de conversion lié à la consolidation : Cet écart qui peut être positif ou négatif représente l'écart résultant de la conversion en monnaie nationale du bilan et du compte de résultats des sociétés étrangères.*».

³⁹⁷ - Art 137-2 Annexe I S.C.F.Al.

³⁹⁸ - Art 233-9 C.Com.Fr.

- les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions³⁹⁹ »;

5) Calcul du résultat d'ensemble

Comme le précise P. Morgensten, la société mère va déterminer le résultat d'ensemble en faisant l'addition de l'ensemble des résultats individuels et cela après avoir retraiter les opérations internes entre sociétés du groupe⁴⁰⁰. Le même procédé est suivi en droit algérien, selon la circulaire du Ministère des finances algérien, la société mère va procéder à l'addition arithmétique de l'ensemble des comptes⁴⁰¹. P. Morgensten ajoute que : « Si le cumul des impôts, que l'ensemble des sociétés du groupe auraient dû payer au comptable de la DGI en l'absence d'intégration, s'avère être supérieur au montant de l'impôt dû par le groupe, il en résulte allègement d'IS pour le groupe au titre de cet exercice⁴⁰² ». Après avoir déterminé le résultat, on procède au calcul du résultat d'ensemble du groupe, les comptes consolidés du groupe feront l'objet d'un contrôle par les commissaires aux comptes.

Section 3: Contrôle des comptes consolidés par le commissaire aux comptes

J. Raffegau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville expliquent bien dans leurs livre intitulé «comptes consolidés» la pluralité des prérogatives du commissaire aux comptes en matière de contrôle des comptes consolidés, Cette phase comporte les éléments suivants :«- Contrôle préliminaire ; - contrôle des retraitements opérés ; - contrôle des écritures de consolidation ; - contrôle de cohérence finale ; - contrôle de la présentation et des notes annexes⁴⁰³ ».

Les comptes consolidés doivent être communiqués aux commissaires aux comptes, après cela ils devront faire l'objet d'une publication au registre de commerce et au bulletin des annonces légales. Le commissaire aux comptes peut accorder l'approbation des comptes consolidés, ou refuser de les certifier.

³⁹⁹ - Art 132-8 Annexe I S.C.F.AI

⁴⁰⁰ - P. Morgensten, Initiation à l'intégration fiscale, *op.cit.*, n°3, p.15.

⁴⁰¹ - Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Circulaire n°07, MF/ DGI /DLF/ LF/ 97, Objet : Régime fiscal des groupes de sociétés, *op.cit.*, p.7.

⁴⁰² - P. Morgensten, Initiation à l'intégration fiscale, *op.cit.*, n°3, p.15.

⁴⁰³ - J. Raffegau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville, Comptes consolidés, *op.cit.*, n°5953, p.830.

Sous-section 1 : Communication des comptes consolidés aux commissaires aux comptes

Les comptes consolidés sont soumis aux mêmes règles de contrôle et d'adoption que les comptes annuels individuels⁴⁰⁴. Les comptes consolidés sont d'une part communiqués aux actionnaires⁴⁰⁵ et d'autre part présentés à l'assemblée générale ordinaire annuelle⁴⁰⁶. Comme le cite M. Salah, pour : «Les sociétés commerciales non soumises à l'obligation d'établissement, il y a une obligation pour les gérants d'en informer les associés et leur approbation par ces derniers en assemblée générale annuelle présente l'avantage de dégager la responsabilité civile des dirigeants⁴⁰⁷».

On peut citer l'exemple suivant concernant le cas d'approbation des comptes consolidés :

Suite à une assemblée générale tenue le 27 septembre 2015, pour clôturer les comptes consolidés du premier semestre 2015 du groupe Sidal et notifier aux actionnaires après le COSOB en date du 20 janvier 2015. Les comptes du groupe ont été certifiés conformes et aucune anomalie n'a été enregistrée jusqu'au 30 juin 2015⁴⁰⁸.

Le commissaire aux comptes a pour obligation de certifier que les comptes consolidés sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation⁴⁰⁹. En cas de refus, le commissaire aux

⁴⁰⁴ - Art 732 bis 4 Al 2 C.Com ; V.M.Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, n°298, p. 190.

« La qualification de commissaire aux comptes apparaît pour la première fois en France en 1863 mais c'est la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés anonymes qui a définitivement institué un contrôle légal des comptes, origine du commissariat aux comptes moderne. Cette insuffisance législative de protection de l'actionnaire conduit les pouvoirs publics, à la suite notamment de quelques scandales financiers, à la rédaction du décret-loi du 8 août 1935. Il a fallu attendre le décret du 12 août 1969 pour que le commissaire aux comptes soit érigé en profession organisée». V. J.Potdevin, Le commissaire aux comptes, Encyclopédie Delmas pour la vie des affaires, 1 ère Edition, Delmas, Dalloz, 1996, p. 9.

⁴⁰⁵ - Arts 677, et 678 notamment en son 6° et 680, I° C.com.pour les comptes annuels individuels ; v. M. Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, n°298, p. 190.

⁴⁰⁶ - Art 676 al.3 C.Com, pour les comptes annuels individuels ; v. M. Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, n°298, p. 190.

⁴⁰⁷ - Sur l'obligation de communication et d'information des associés par les gérants de SNC de SCS et de SARL; en ce qui concerne les documents comptables annuels individuels : v. Successivement arts 557 al 2, 558, 563 bis, 584 al 2 et 585 C.Com ; cité par M. Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, n°298, p. 190.

⁴⁰⁸ - V. Annexe en arabe concernant les comptes consolidés du Groupe Sidal durant le premier semestre 2015. V.aussi . Décret n° 93-10 du 23 mai 1993 relatif à la bourse des valeurs mobilières, modifié et complété par l'ordonnance n°96-10 du 10 janvier 1996 et la Loi n°03-04 du 17 février 2003.

⁴⁰⁹ - J. Raffegau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville, *op.cit.*, n°5902, p.818.

comptes peut utiliser comme le soulignent J. Raffegeau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville, la formule suivante : «*En raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d’avis que les comptes consolidés ne sont pas réguliers et sincères et ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l’ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation*»⁴¹⁰.

Les comptes consolidés doivent faire l’objet d’une publication au registre de commerce.

Sous-section 2 : Publication des comptes consolidés

M. Salah relate que : «Les comptes consolidés sont soumis aux mêmes règles de publication que les comptes annuels individuels. Un des règlements de la C.O.S.O.B impose la même obligation.

- Le bulletin officiel des annonces légales (B.O.A.L) constitue l’une des mesures de publicité légale et, l’une des quatre séries que comporte ce bulletin traite des avis financiers ; elle doit inclure notamment les bilans et résultats.

- Les comptes consolidés doivent également être déposés auprès de la C.O.S.O.B ainsi que la Société de gestion de la bourse des valeurs (S.G.B.V.M)⁴¹¹».

⁴¹⁰ - J. Raffegeau, P. Dufils, J. Coree et D.de Menonville, *op.cit.*, n°5902, p.818. Pour ce qui est du droit algérien la profession du commissaire aux comptes est réglementé par le décret exécutif n°97-457 du 1 décembre 1997 portant l’application de l’article 11 de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d’expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé modifié par la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d’expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JORA 11 juillet 2010, n° 42, p. 3.V. aussi. M. Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, n°301, p.192 et n°5910, p.822.

⁴¹¹ - v.Art 3 Al 3 du règlement de la C.O.S.O.B n°03-03, cité par. M. Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, n°s 299 et 299-1, p.191. v. Règlement COSOB n° 12-01 du 12 janvier 2012 modifiant et complétant le règlement n° 97-03 du 18 novembre 1997 relatif au règlement général de la bourse des valeurs mobilières. V.aussi. Arrêté du 24 janvier 2012 portant approbation du règlement de la commission d’organisation et de surveillance des opérations de bourse n° 12-01 du 12 janvier 2012 modifiant et complétant le règlement COSOB n° 97-03 du 18 novembre 1997 relatif au règlement général de la bourse des valeurs mobilières. En France, les organismes la Commission des Opérations de Bourse COB et le Conseil des Marchés Financiers CMF et CDGF, ont fusionné pour donner l’Autorité des Marché Financier AMF, suite à la loi de sécurité financière n° 2003-706 du 1er août 2003, v.X, La Cob, Commission Des Opérations En Bourse, <https://www.gralon.net/articles/economie-et-finance/bourse/article-la-cob--commission-des-operations-en-bourse-654.htm>

L'établissement des comptes consolidés en droit comptable algérien est à la charge de l'administration de la société, sinon les organes de direction ou surveillance de la société mère notamment pour ce qui est de leur publication⁴¹².

Le législateur algérien n'a pas prévu de dispositions dans le cadre du Code des impôts directs et taxes assimilées spécifiques au défaut de publication des comptes consolidés, il faut revenir aux dispositions pénales du Code de commerce⁴¹³. En l'état actuel de la réglementation, les sanctions pénales intéressent les seuls dirigeants de la SPA classique : «*Sont ainsi punis d'un emprisonnement de six mois à deux ans et ou d'une amende de 20000 à 200000 dinars les présidents, les administrateurs et les directeurs généraux de toute société qui n'auront pas établi, présenté ou publié les comptes consolidés*⁴¹⁴». Cela dit le législateur algérien devrait unifier les dispositions pénales du Code de commerce avec celles de la loi 04-08 du 14 août 2004 relative aux conditions d'exercice des activités, cette dernière loi stipule dans son article 35 alinéa 1 que : « Le défaut de publicité des mentions légales entraîne l'application d'amendes de 30.000 à 300.000 DA dès l'expiration du délai légal de dépôt, le CNRC transmet aux services compétents du ministère du Commerce chargés du contrôle, les listes des sociétés n'ayant pas accompli le dépôt des comptes sociaux⁴¹⁵ ».

Pour ce qui est du droit français, d'après P. Billion, les membres des organes sociaux sont passibles d'une amende de 9000 euros, s'ils n'établissent pas les comptes consolidés⁴¹⁶.

Sur le plan de la pratique, les sociétés du groupe peuvent introduire une demande d'ordonnance sur pied de requête émanant du président du tribunal compétent territorialement afin d'avoir une prorogation de délai de dépôts des comptes consolidés au niveau du centre de registre de commerce. Cette procédure est très appliquée par les sociétés algériennes et notamment par les particuliers commerçants, pour éviter les poursuites pénales⁴¹⁷.

On a pu constater qu'un nombre important de petites entreprises ont négligé cette formalité, ce qui les a rendus passibles d'amendes. On ne parle pas ici des groupes de sociétés, dont les comptes consolidés sont contrôlés par deux commissaires aux comptes au moins.

⁴¹² - Art 132-3 Annexe I S.C.F.Al

⁴¹³ - Art 837 Al 5 C.com.Al.

⁴¹⁴ - Art 837 C.Com; v.M. Salah, Les sociétés commerciales, *op.cit.*, n° 300, pp.191 et 192.

⁴¹⁵ - <http://www.cnrc.org.dz/fr/comptes/index4.html>.

⁴¹⁶ - P. Billion, Les groupes de PME une plusieurs sociétés ? *op.cit.*, p.53.

⁴¹⁷ - Art 151-1 C.I.D.T.A.

Conclusion de la première partie

On a pu constater par le traitement de la première partie de cette thèse que le groupe reste une réalité fiscale et économique avant tout car il y a une absence de reconnaissance de la personnalité morale et une existence de la personnalité fiscale, qu'il s'agisse du droit algérien ou du droit français.

Cette reconnaissance fiscale du groupe de sociétés a commencé, comme il a été démontré, par la loi de finances de 1997. Puis par le nouveau Système comptable financier algérien relatif aux nouvelles normes comptables internationales.

Le Code comptable algérien a détaillé les comptes comptables relatifs aux groupes de sociétés. Cela dit il y a une grande discordance entre les dispositions du Code des impôts directs et taxes assimilées et les dispositions du Code comptable. Les normes fiscales instaurées jusqu'à nos jours en matière de fiscalité des groupes de sociétés restent très limitées. Elles ne peuvent à elles seules donner une réponse à toutes les problématiques que peut engendrer cette firme. Si ce dernier terme est approprié. Comme la détermination du résultat fiscal, le passage du résultat comptable au résultat fiscal, les règles de retraitements, d'homogénéisations, etc. Pour ce qui est des conditions d'application du régime de consolidation fiscale en droit algérien, elles ont été déterminées dans le cadre des dispositions de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées. La condition de détention de 90 % au moins du capital social reste assez rigide pour l'entrée en vigueur de ce régime.

On enregistre d'autre part la volonté de notre codificateur d'interdire la constitution de groupes de sociétés pyramidales susceptibles de bénéficier du régime de consolidation fiscale.

Comme on a constaté, le législateur algérien utilise le terme de consolidation fiscale en droit fiscal et le terme de consolidation ou intégration comptable dans le cadre du nouveau Système comptable financier comme par exemple lorsqu'il parle des méthodes de détermination du résultat comptable, il utilise le terme d'intégration fiscale, il devrait unifier les appellations. En vérité la consolidation fiscale peut être un régime fiscal international comme c'est le cas en France, ce dernier vise à neutraliser les résultats des filiales détenus directement ou indirectement hors du territoire français. Quelques révisions ont été menées en droit algérien concernant les conditions d'application de ce régime, comme l'abrogation de la condition de réalisation de deux résultats fiscaux bénéficiaires successives pour l'adhésion à ce régime notamment par les lois de finances 2008 et 2010. Le Code des impôts directs et taxes assimilées devrait mettre en vigueur de nouvelles dispositions concernant la gestion des déficits fiscaux et leurs traitements fiscaux, les reports déficitaires d'ensemble. On note, aussi l'absence de dispositions concernant les plus ou moins-values d'ensemble du groupe de sociétés. De même qu'on relève l'absence de régime parallèle à la

consolidation fiscale, les sociétés du groupe peuvent en droit algérien opter pour un dépôt individuel des déclarations fiscales.

En revanche, le Code comptable algérien a bien détaillé la consolidation comptable et ses différentes méthodes.

Le groupe de sociétés procède durant sa vie à des opérations intra-groupe, comme des cessions d'actifs entre sociétés du groupe, transfert de bénéfices etc. Les prix de transfert constituent la principale opération entre sociétés du groupe, ce transfert est transfrontalier. Ce qui a poussé le législateur algérien comme son homologue français à appréhender les possibilités de fuite et d'évasion fiscales.

Les fusions, scissions et apports partiels d'actifs constituent une face importante dans la vie du groupe, vu que ce dernier procède à des opérations de restructuration importantes pour améliorer sa rentabilité et son image dans le monde des affaires pour être plus compétitif.

Après avoir traité dans cette première partie : L'existence fiscale du groupe, il s'agit maintenant d'aborder dans la deuxième partie : Le régime d'imposition auquel il est assujéti.

Deuxième partie

Régime d'imposition du groupe de sociétés

Deuxième partie : Régime d'imposition du groupe de sociétés

Le régime d'imposition du groupe de sociétés comporte plusieurs impositions, principalement l'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales, impôt sur le revenu global. Mais aussi les impôts indirects tels que : la taxe sur la valeur ajoutée, ou bien les droits d'enregistrement.

Les transferts indirects de bénéfices des groupes de sociétés constituent un élément d'imposition fiscale important, car les sociétés filiales domiciliées en Algérie font des transferts de fonds vers la société mère à l'étranger.

On va étudier dans la deuxième partie les prix de transfert : définition des prix de transfert, les différentes méthodes de détermination des prix de transfert, le contrôle des prix de transfert. Puis les restructurations afférentes aux groupes de sociétés dans le premier titre, fusion et opérations assimilées : scissions et apports partiels d'actifs. Puis en parlera du contrôle fiscal au sein du groupe

Titre I :
Les impôts dus pendant la vie du groupe

Le régime de consolidation fiscale est avant tout un régime spécifique à l'imposition en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales. Cela dit le groupe de sociétés procède à des opérations et transactions passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et d'autres opérations passibles des droits d'enregistrement comme les ventes de biens, les contrats de location, l'impôt sur le revenu global taxable sur les dividendes distribués aux sociétés filiales du groupe etc.

Le groupe de sociétés est composé de sociétés qui sont soumises dans tout le stade de leur vie à différentes impositions. Mais pour le groupe en tant qu'entité fiscale si ce terme est approprié jouit tout de même d'une politique d'optimisation fiscale.

Chapitre 1 : Les impositions relatives à l'activité du groupe

Le groupe de sociétés est passible d'impôts directs et d'impôts indirects. Nous allons montrer dans ce chapitre les avantages fiscaux accordés aux groupes de sociétés dans les différentes impositions : impôt sur les bénéfices des sociétés, impôt sur le revenu global, taxe sur la valeur ajoutée, taxe sur l'activité professionnelle, droits d'enregistrement, etc.

La fiscalité du groupe de sociétés reste très attractive en droit algérien pour la création et l'épanouissement de ce genre de concentration.

L'impôt direct est varié : Impôt sur les bénéfices des sociétés, l'impôt sur le revenu et la taxe sur l'activité professionnelle. Pour ce qui est des groupes de sociétés, il faut noter que le régime de consolidation fiscale est a priori un régime fiscal pour la gestion des bénéfices des sociétés, il vise à régir la fiscalité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dans le cadre du groupe.

Section 1 : L'impôt sur les bénéfices des sociétés du groupe

Dans cette sous-section, on traitera des impositions en matière d'IBS concernant le résultat d'ensemble du groupe. Ce dernier peut être un résultat bénéficiaire ou déficitaire.

Le législateur fiscal algérien n'a pas prévu de dispositions spécifiques au résultat d'ensemble du groupe comme il a été déjà montré dans la première partie de cette thèse. Ce qui nous mène vers l'étude des règles de droit commun.

Sous-section 1 : Le bénéfice net du groupe de sociétés

La détermination du bénéfice net d'une société suppose, selon P. Serlooten : « La déduction de certaines charges, à condition qu'il s'agisse de véritables charges. Il cite : les dividendes versés aux associés ne sont pas, par principe déductibles car ils ne représentent pas une charge de la société ⁴¹⁸».

Le résultat net, on se tenant à la définition du Système comptable financier : « Est égal à la différence entre le total des produits et le total des charges de cet exercice. Ce résultat est bénéficiaire lorsque on enregistre un excédent des produits sur les charges et, un déficit, dans le cas contraire » ⁴¹⁹.

1) Le résultat d'ensemble est bénéficiaire du groupe de sociétés

Si le résultat du groupe de sociétés est bénéficiaire, il sera redevable de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, et cela à raison de 19 % lorsqu'il s'agit d'activité de production, 23 % pour les activités de bâtiments et 26 % pour les autres activités. A savoir que ce dernier taux a été instauré par l'article 12 de la loi de finances 2015 ⁴²⁰. Ceci dit, les bénéfices réinvestis jouissent d'une exonération en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés. Pour ce qui est des activités exercées dans le cadre de l'investissement, les sociétés concernées sont tenues de réinvestir 30 % des bénéfices correspondant à ces exonérations ou réductions dans un délai de quatre(4) ans à compter de la clôture de l'exercice dont les résultats ont été soumis au régime préférentiel. Le réinvestissement doit être réalisé au titre de chaque exercice ou au titre de plusieurs exercices consécutifs ⁴²¹.

⁴¹⁸ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n° 428, p.301.

L'impôt sur les bénéfices des sociétés tel que défini dans l'article 135 C.I.D.T.A est un impôt annuel imposé sur les bénéfices des sociétés énumérés dans l'article 136 C.I.D.T.A. Selon l'article 140 C.I.D.T.A : « Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après le résultat des opérations de toute nature effectuées par chacun des établissements, unités ou exploitations dépendant d'une même entreprise notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours soit en fin d'exploitation ». Selon les dispositions de l'article 12 S.C.F.AI, le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit et suivant l'article 17 S.C.F AI le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

⁴¹⁹ - Art 28 Sys.F.C.AI. V.aussi le chapitre 1 du deuxième titre de la première partie; consacré à la détermination du résultat d'ensemble du groupe de sociétés.

⁴²⁰ - Art 150 AI 1-2 C.I.D.T.A modifié par l'article 2 de la L.F.C 2015, n°40, p.6.

⁴²¹ - Art 142 C.I.D.T.A modifié par l'article 2 al 1 L.F 2016, JORA du 31 décembre 2015, n°72, p.3. V.aussi. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la législation et de la réglementation fiscales, 25 Fév. 2013, Circulaire n° 14 /MF/ DGI/DLRF/ LF13, Objet: exclusion des revenus tirés des activités relevant des secteurs des mines, du bénéfice de l'abattement de 50 % de l'IRG et de l'IBS, accordé aux contribuables exerçants dans les wilayas d'Illizi, Adrar, Tindouf et Tamenghasset, pp.1à 3.

Suivant l'appréciation de l'article 219-I du Code général des impôts français par les auteurs Ph Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine : « En optant pour le régime de groupe, la société mère en France devient seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble imposé au taux normal de l'impôt sur les sociétés. Elle est également redevable de l'impôt sur les sociétés au taux de 15 % ou de 19 % à raison de la plus-value nette d'ensemble taxable au taux de 15 % ou de 19 %. Enfin, elle est le redevable unique de la contribution sociale due sur l'impôt du groupe »⁴²².

Le résultat du groupe de sociétés peut être déficitaire.

2) Le résultat d'ensemble est déficitaire du groupe de sociétés

Le législateur algérien n'a pas prévu comme il a été relaté dans la première partie de cette thèse de dispositions spécifiques aux déficits d'ensemble du groupe. Ce qui nous ramène aux règles de droit fiscal commun. En cas de réalisation d'un déficit, ce dernier va être reparti sur les résultats bénéficiaires des quatre exercices suivants⁴²³. Selon le Code général des impôts français : « *Les déficits et les moins-values nettes à long terme subis par les sociétés du groupe pendant l'intégration sont pris en compte pour la détermination du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble. Ils ne sont donc plus déductibles des résultats de la société qui les a subis. Ils ne sont donc pas reportés sur les états 2058 B et 2059 C des déclarations de chaque société. Cette interdiction concerne à la fois le report en avant des déficits et le report en arrière* »⁴²⁴.

Pour les groupes de sociétés algériens, il n'existe pas de report en arrière des déficits, la seule possibilité est le report en avant des déficits.

3) Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales

Suivant les dispositions de l'article 2 de la loi de finances 2016 : « Les personnes morales exerçant concomitamment des activités relevant de plusieurs taux de l'IBS doivent tenir une comptabilité séparée pour ces activités, permettant de déterminer la quote-part des bénéfices pour chaque activité à laquelle le taux de l'IBS approprié doit être appliqué. La tenue de la comptabilité séparée, il est précisé, doit permettre l'individualisation des opérations propres à chaque activité. Elle signifie la répartition

⁴²² - Ph Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n°142, pp.57 et 58.

⁴²³ - Art 147 C.I.D.T.A.

⁴²⁴ - « Pour les exercices clos depuis le 21 septembre 2011, lorsque le résultat d'ensemble est déficitaire, le déficit d'ensemble est reportable sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice ultérieur dans la limite de 1 M€, majoré de 60 % du montant correspondant au bénéfice imposable de cet exercice excédant ce plafond. La mesure de plafonnement s'applique lorsque le déficit d'ensemble excède 1 M € et que le bénéfice d'ensemble de l'exercice suivant dépasse également ce montant. Cette règle est donc pénalisante pour les groupes constitués de filiales faiblement déficitaires qui, si elles n'avaient pas été intégrées, n'auraient pas été concernées par le plafonnement des déficits » ; v. http://revuefiduciaire.grouperf.com/guide/20125/rfiducgu20125_0400_49955D_001.html.

des coûts, directs et indirects et des produits d'exploitation et communs, liées à chacune des activités exercées⁴²⁵».

D'après la direction générale des impôts : « Dans le cas où les activités exercées par les sociétés membres d'un groupe, ayant opté pour le régime du bilan consolidé conformément aux dispositions de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées, relèvent de taux différents de l'IBS, le bénéfice résultant de la consolidation est soumis à l'IBS au taux de 19 %, dans le cas où le chiffre d'affaires relevant de ce taux est prépondérant. Dans le cas contraire, la consolidation des bénéficiaires est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires⁴²⁶.».

Les sociétés doivent tenir une comptabilité séparée pour chaque activité ; en cas de non-respect de ces dispositions, l'administration fiscale procède à l'application du taux de 26 % en matière d'IBS⁴²⁷. Le taux réduit en matière d'IBS était appliqué aux bénéficiaires réservés à l'acquisition d'actions ou de parts sociales et même d'autres valeurs mobilières qui permettent la détention de 90 % du capital d'autres sociétés⁴²⁸.

Les retenues à la source en matière de l'IBS⁴²⁹.

Nature de l'activité	Taux de la retenue à la source
Revenus des créances, dépôts, cautionnements	10 %
Les revenus provenant des titres anonymes ou au porteur.	40 %

⁴²⁵ - Art 150 pré C.I.D.T.A modifié par l'article 2 al 1 L.F 2016, JORA du 31 décembre 2015, n°72, p.3. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la législation et de la réglementation fiscales; Circulaire n° 211, MF/DGI/DLRE/SD1/2016, Objet: Modalités d'application des taux de l'IBS, Alger le 21 Mars 2016, p.4. www.mfdgi.gov.dz.

⁴²⁶ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la législation et de la réglementation fiscales, Circulaire n° 211, MF/DGI/DLRE/SD1/2016, Objet: Modalités d'application des taux de l'IBS, Alger le 21 Mars 2016, p.4. www.mfdgi.gov.dz; v. Art 138 bis Al 2 C.I.D.T.A. modifié par l'article 3 L.F.C 2009, JORA 26 juillet 2009, n°44, p.4; l'application de ces dispositions est déterminée par arrêté ministériel. V. aussi Art 138 bis C.I.D.T.A.

⁴²⁷ - Art 150 Al 1- 3 C.I.D.T.A modifié par l'article 2 de la L.F.C 2015, n°40, p.6.

« Les activités de production de biens s'entendent de celles qui consistent en l'extraction, la fabrication, le façonnage ou la transformation de produits à l'exclusion des activités de conditionnement, de présentation commerciale en vue de la revente. Les activités minières et d'hydrocarbures sont exclus des activités de production». V.Art.150 Al 1 C.I.D.T.A modifié par l'article 2 Al 4 L.F.C 2015, préc, p.6.

Selon l'article 139 Al 1 C.I.D.T.A : un exercice fiscal est constitué de 12 mois.

⁴²⁸ - Art 142 paragraphe 1 du C.I.D.T.A complété par l'article 15 L.F 1997, JORA du 30 décembre 1996, n°85, p.6. modifié par l'article 4 L.F.C 2008, JORA 27 juillet 2008, n° 42. p.3. modifié par l'article 2 Al 1 L.F 2016, JORA du 31 décembre 2015, n°72, p.3.

⁴²⁹ - V.Pour le Tableau ci-dessus; l'art 150 Al 2 C.I.D.T.A

Les sommes perçues par les entreprises dans le cadre d'un contrat de management	20 %
Les sommes perçues par les sociétés étrangères n'ayant pas en Algérie d'installation professionnelle permanente dans le cadre de marchés de prestations de service ;	24 %
Les sommes payées en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie ; Les produits versés à des inventeurs situés à l'étranger au titre, soit de la concession de licence de l'exploitation de leur brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabrique, procédé ou formule de fabrication.	24 %
Les sommes perçues par les sociétés étrangères de transport maritime, lorsque leur pays d'origine imposent les entreprises Algériennes de transport maritime.	10 %

4) Les exonérations en matière d'IBS

On regrette les exonérations qui ont été accordées aux groupes de sociétés et tout précisément concernant les dividendes distribués, avant l'intervention du législateur algérien : «Les dividendes perçus dans le cadre de la participation dans le capital d'autres sociétés du même groupe étaient exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés⁴³⁰».

Le législateur n'avait pas déterminé s'il s'agissait de dividendes émanant de participation de sociétés algériennes ou étrangères, ce qui laisse à dire à mon avis que cette exonération était octroyée dans les deux cas. Mais à l'état actuel et en revenant aux dispositions de l'article 162 du Code de procédures fiscales, les dividendes distribués par les sociétés du groupe et des groupements sont soumis à une retenue à la source. Le législateur algérien devrait à mon avis réintroduire les

⁴³⁰ - L'article 138 Al 3 C.I.D.T.A: « Sont exonérées de IBS, les dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participation dans le capital d'autres sociétés du même groupe ». Abrogé par l'article 6 L.F 2008, JORA 31 décembre 2007, n°82, p.5.

dispositions du troisième alinéa de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées pour encourager les prises de participations. Peut-être, la position du législateur algérien dans ce cadre est justifiée par le fait que l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées nécessite pour l'application du régime de consolidation fiscale une détention de 90 % du capital au plus et sans intermédiaire. Ce qui montre que les participations croisées entre sociétés du groupe sont interdites pour l'application du régime de consolidation fiscale.

Pour ce qui est des exonérations des plus-values de cession ; aux termes des dispositions de l'article 173 du Code des impôts directs et taxes assimilées modifié par l'article 19 de la loi de finances pour 1997 : «Les plus-values de cession réalisées dans le cadre des échanges patrimoniaux, entre les sociétés membres d'un même groupe sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés⁴³¹». L'article 173 du Code des impôts directs et taxes assimilées nécessite à mon avis une révision, on se demande pourquoi il limite l'exonération de l'impôt sur les bénéfices des sociétés aux plus-values émanant d'un échange de patrimoines sans l'étendre aux autres opérations.

Parmi les exonérations de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. On cite :« Les valeurs mobilières, les produits et les plus-values de cession des obligations, titres et obligations assimilées du trésor cotés en bourse ou négociés sur un marché organisé d'une échéance minimale de cinq (5) ans émis au cours d'une période de cinq ans à compter du 1 janvier 2013 ⁴³²».

Sous-section 2 : Le mécanisme d'imposition en matière de bénéfices des sociétés

Les sociétés de capitaux telles que citées dans le cadre de l'article 136 du Code des impôts directs et taxes assimilées sont soumises obligatoirement au régime de bénéfice réel, elles doivent pour cela tenir une comptabilité régulière⁴³³. L'impôt est dû sur les bénéfices réalisés dans le lieu du principal établissement, dans le cas de l'absence de ce dernier, les sociétés doivent avoir un représentant en Algérie pour l'accomplissement des formalités de déclarations et paiement des droits dus, dans le cas contraire, elles seront passibles de pénalités⁴³⁴. C'est le cas des groupes de sociétés étrangers dont les filiales sont installées en Algérie. La consolidation fiscale se fait à l'étranger, mais les filiales se trouvant en Algérie doivent déclarer leurs résultats auprès de l'administration fiscale suivant l'article 160 alinéa 5 du Code de procédures fiscales.

Selon les auteurs Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, la société mère calcule le résultat d'ensemble en procédant à la somme algébrique des résultats de

⁴³¹ - Art 173 C.I.D.T.A modifié par l'article 19 L.F pour 1997, JORA 30 décembre 1996, n°85, p.7.

⁴³² - Art 63 L. n°02- 11 du 24 décembre 2002 portant L.F 2003 modifié par l'article 67 de la loi n°13-08 du 30 décembre 2013, portant L.F pour 2014 modifié par l'article 73 L.F 2015, JORA du 30 décembre 2014, n°78, p. 25.

⁴³³ - Art 148 C.I.D.T.A.

⁴³⁴ - Art 149 C.I.D.T.A.

chaque filiale y compris ces résultats⁴³⁵. Suivant l'auteur M.An. Coudert : « Les bénéfiques comme les plus-values nettes à long terme de la période qui précède le premier exercice d'intégration sont imposés dans les conditions de droit commun au nom de la société qui les a réalisés⁴³⁶ ».

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

1) Système des paiements spontanés (acomptes provisionnels):

Selon l'administration fiscale algérienne : « Ce mode constitue l'outil principal de paiement de l'IBS. Selon ce système, l'IBS doit être calculé par le contribuable lui-même et versé spontanément à la caisse du receveur des impôts sans émission préalable d'un rôle par les services des impôts.

L'impôt IBS donne lieu à trois (03) versements d'acomptes :

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

Si les acomptes payés sont supérieurs à l'IBS dû de l'exercice, la différence donne lieu à un excédent de versement qui peut être imputé sur les prochains versements en matière d'acomptes⁴³⁷ ».

Les sociétés étrangères qui exercent des activités en Algérie, doivent opérer à des paiements d'acomptes en matière d'IBS pour les marchés, versement d'un compte de l'impôt sur les bénéfiques calculés au taux de 0,5 % sur le montant global du marché. Suivant les dispositions de l'article 356 du Code des impôts directs et taxes la société est dispensée du paiement des acomptes provisionnels lorsqu'elle aura payé l'acompte, ce dernier doit être reversé dans un délai de 20 jours de chaque mois et ouvre droit à un crédit d'impôt imputable⁴³⁸.

Selon les dispositions du Code des impôts directs et taxes assimilées : «Les revenus de source algérienne des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en Algérie sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en Algérie, les revenus de valeurs

⁴³⁵ - Art 223 B C.G.I.Fr modifié par l'article 40 L.F.R.Fr n°2015- 1786 du 29 décembre 2015 ;v. Ph. Oudenot, Fl.Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n° 169, p. 67.

⁴³⁶ - M.An. Coudert, Intégration Fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites du régime dans le temps et dans l'espace, *op.cit.*, Fasc.1135, n°102, p. 28.

⁴³⁷ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, IBS, p. 11. V.aussi .Art.356 Al 2 C.I.D.T.A.

⁴³⁸ - «Ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'imposition définitive de l'exercice considéré ou, à défaut, des exercices suivants ou à remboursement par le Trésor », Art 33 L.F 2003 créant l'article 356 bis titre premier de la cinquième partie du Code des impôts directs et taxes assimilées, une section 2 bis intitulée régime des acomptes applicables aux entreprises étrangères, JORA du 25 décembre 2002, n° 86, p. 10.

mobilières algériennes, ainsi que les revenus de tous autres capitaux mobiliers placés en Algérie, et les revenus d'exploitations en Algérie etc⁴³⁹». Pour les obligations des sociétés étrangères : « Elles doivent souscrire une déclaration au plus tard le 30 Avril de chaque année, cette déclaration doit être accompagnée d'un état détaillé des sommes versés par ses sociétés à des tiers⁴⁴⁰.». Il y a une majoration de la pénalité à 40 %, si l'état détaillé des sommes versées à des tiers n'est pas notifié à l'administration fiscale dans un délai d'un mois (30 jours)⁴⁴¹. Les sociétés étrangères n'ayant pas de domiciliation professionnelle permanente peuvent opter pour le régime du bénéfice réel. Cette option est adressée à la direction des grandes entreprises⁴⁴². Elles sont passibles de cette retenue aussi les sommes payées en rémunération de prestation de toute nature ou utilisés en Algérie, la retenue sur le montant du chiffre d'affaires encaissé⁴⁴³.

2) Système de la retenue à la source :

Ce système concerne : « Un certain nombre de revenus relevant de l'IBS, à savoir :

- les revenus réalisés par les entreprises étrangères ;
- les revenus de capitaux mobiliers ;
- les locations pour la célébration de fêtes ou l'organisation de rencontres, séminaires, meeting, de salles ou aires ainsi que l'organisation de fêtes foraines⁴⁴⁴.».

Pour ce qui est de la retenue applicable aux revenus des entreprises étrangères :

Selon le Ministère des finances algérien : «L'IBS est retenu par l'opérateur économique algérien au moment de chaque paiement effectué au profit de la société étrangère. Cette retenue doit être acquittée avant le 21 du mois suivant celui du paiement, à la caisse du receveur des impôts du lieu de réalisation de l'opération, du bureau de représentation ou du principal établissement de la société étrangère en Algérie⁴⁴⁵». Les mêmes dispositions sont applicables aux paiements effectués par des débiteurs en Algérie en faveur de sociétés étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie⁴⁴⁶. Ces dernières peuvent opter pour le régime

⁴³⁹ - Art 93 C.I.D.T.A.

⁴⁴⁰ - Art 162 C.I.D.T.A.

⁴⁴¹ - Art 163 bis Al 2 C.I.D.T.A.

⁴⁴² - Art 156 bis C.I.D.T.A.

⁴⁴³ - Art 156 Al 2 C.I.D.T.A.

⁴⁴⁴ - Arts 356 bis et 356 ter C.I.D.T.A. v. aussi : <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/vous-etes-un-professionnel/134-vos-impots/517-impot-sur-les-benefices-des-societes-suite>

⁴⁴⁵ - Ministère des Finances, Le Nouveau Système Comptable Financier assure une plus grande transparence des états financiers, p.3. www.mf.gov.dz/article/16/Discours-et-Interviews/88/

⁴⁴⁶ - Art 156 C.I.D.T.A.

d'imposition du bénéfice réel par lettre écrite adressée à la direction des grandes entreprises⁴⁴⁷.

P. Gastineau relate une autre imposition pour les groupes de sociétés, c'est l'imposition forfaitaire annuelle. Cette dernière imposition n'a pas d'équivalent en droit fiscal algérien. Selon le même auteur et d'après les dispositions de l'article 223 L du Code général des impôts français : «Il est stipulé dans son dernier alinéa que lorsque la société mère d'un groupe est absorbée par une autre société, la société mère nouvelle, c'est-à-dire la société absorbante, acquitte l'imposition forfaitaire annuelle et les acomptes d'impôt sur les sociétés dus par les sociétés membres du nouveau groupe⁴⁴⁸».

On passe à l'impôt sur le revenu global qui constitue une autre imposition fiscale dû par les associés personnes physiques des sociétés filiales du groupe.

Section 2 : L'impôt sur le revenu global

Le bénéfice constituant l'assiette de l'impôt sur le revenu global est déterminé suivant le régime du bénéfice réel de façon obligatoire⁴⁴⁹.

Les actionnaires des sociétés filiales y compris la société mère du groupe doivent s'acquitter de l'impôt sur le revenu global l'IRG. Pour ce qui est du taux de l'IRG, ce dernier reste assez bas en Algérie.

Sous-section 1 : Les revenus imposables à l'IRG :

Il faut faire la distinction entre les revenus distribués aux actionnaires et ceux distribués aux dirigeants.

1) Les actionnaires :

Pour le groupe de sociétés, il y aura une première imposition au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales acquittée par la société mère par le bilan consolidé, puis seront distribués aux actionnaires (sociétés filiales) qui seront exonérés de l'impôt sur le revenu global IRG, à condition que les bénéficiaires soient déclarés de façon régulière⁴⁵⁰. Lorsque les sociétés filiales seront des sociétés résidentes en Algérie, même si elles sont étrangères, elles pourront bénéficier de ces dispositions. Dans le cas contraire, si les sociétés filiales ne sont pas résidentes, elles doivent s'acquitter de 15 % de retenue à la source⁴⁵¹.

⁴⁴⁷ - Art 156 bis C.I.D.T.A.

⁴⁴⁸ - P. Gastineau, *Opérations sur la société mère : Fusion, scission, prise de participation* d'au moins 95 %, Fasc. 1135-30, *op.cit.*, n°42, p. 14.

⁴⁴⁹ - Art 17 C.I.D.T.A modifié par l'article 5 LF 2015, préc, p.4.

⁴⁵⁰ - Art 87 bis C.I.D.T.A.

⁴⁵¹ - Art 5 L.n° 07/12 du 30 décembre 2007 portant LF 2008 JORA du 31 décembre 2007 modifiant l'article 104 C.I.D.T.A, n° 82, p.5.

Pour l'administration fiscale algérienne : «Les entreprises qui distribuent des dividendes à leurs associés ou actionnaires, personnes physiques, sont tenues de procéder à la retenue à la source au titre de l'IRG au taux de 10 % ou 15% (selon le critère de résidence) et de la reverser à la recette des impôts suivant le système des droits au comptant par le biais de la déclaration G n°50⁴⁵²». C'est le cas des sociétés filiales, lorsque ces dernières vont procéder aux distributions de dividendes à leurs actionnaires personnes physiques, car on ne peut pas avoir d'autres sociétés actionnaires dans le capital des sociétés filiales. Vu que l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées nécessite une détention directe du capital sans aucun intermédiaire.

Selon l'administration fiscale algérienne, les salaires versés aux expatriés domiciliés hors d'Algérie sont soumis à une retenue à la source suivant les dispositions de l'article 104 du Code des impôts directs et taxes assimilées. L'administration fiscale ajoute dans ce cadre qu'il faut revenir à la circulaire n°02/2010 relative au régime fiscal applicable aux expatriés⁴⁵³.

2) Les dirigeants :

Les revenus alloués aux dirigeants, notamment aux dirigeants de la société mère et des sociétés filiales sont considérées comme étant des salaires selon les dispositions de l'alinéa 1 de l'article 67 du Code des impôts directs et taxes assimilées. A mon avis le législateur algérien devrait revoir les dispositions de l'article 67 précité du Code des impôts directs et taxes assimilées, car il y a une omission des salaires versés aux associés et dirigeants des sociétés par actions, notamment l'alinéa 1 du dit article. En absence de texte et à mon avis les salaires et rémunérations octroyés aux dirigeants des sociétés par actions, c'est-à-dire les membres du conseil d'administration ou alors les membres du conseil du directoire et conseil de surveillance rentrent dans ce cadre, vu que l'application du régime de consolidation fiscale concerne les sociétés par actions seulement.

A noter d'un autre côté que les dispositions qui ont été appliquées jusqu'à là concernaient l'article 22 du Code des impôts directs et taxes assimilées relative aux rémunérations reversés aux dirigeants et actionnaires dans la SPA, car cet article fut

⁴⁵² - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Régime fiscal des dirigeants de sociétés, Bulletin d'information fiscal, Direction des Relations Publiques et de la Communication, Circulaire n°01 / 2010 p.12. Pour ce qui est de la responsabilité fiscale des dirigeants des sociétés commerciales, v. Zenasni. H, La responsabilité fiscale des dirigeants des sociétés commerciales, Faculté de Droit, Ecole Doctorale Droit comparé des affaires, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme de Magistère dans le cadre de l'Ecole doctorale : Droit comparé des affaires, Université d'Oran, 2012.

⁴⁵³ - « L'assiette des salaires est déterminée conformément aux articles 66, 67, 68 et suivants du Code des impôts directs et taxes assimilées » ; Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information fiscale, La direction des relations publiques et de la communication, Circulaire n°02/2010, Objet : Régime fiscal applicable aux expatriés, p. 6.

abrogé par l'article 6 de la loi de finances de 2015⁴⁵⁴. On propose aussi une révision de l'article 155 du Code de procédures fiscales concernant la responsabilité des dirigeants et des gérants de sociétés, vu que ce dernier texte renvoie à l'article 22 du Code des impôts directs et taxes assimilées, qui fut abrogé et enfin mettre à jour le bulletin d'information fiscale relative au régime fiscal des dirigeants de sociétés⁴⁵⁵.

Comme le souligne J. Seraqui, la notion de dirigeants s'étend : « Aux présidents du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, des directeurs généraux des sociétés anonymes, pour les dirigeants de sociétés par actions simplifiées⁴⁵⁶ ».

Il existe des catégories de revenus exonérés de l'impôt sur le revenu global.

Sous-section 2 : Les catégories de revenus exonérés de l'IRG

Dans les cas de restructurations étudiées précédemment, les fusions et opérations assimilées, il existe des distributions qui vont se faire en faveur des associés et actionnaires des sociétés absorbantes ou bien apporteuses. Selon les dispositions de l'article 51 du Code des impôts directs et taxes assimilées : « Les attributions d'actions ou de parts sociales de la part d'une société par actions ou d'une société à responsabilité limitée absorbante ou nouvelle aux membres de la société apporteuse n'est pas considérée comme étant une distribution de revenus mobiliers ». Il ressort du dernier alinéa de l'article 51 du Code des impôts directs et taxes assimilées que le législateur a utilisé le terme d'apport total, il aurait mieux fait d'utiliser le terme de scission et pour cette dernière opération, le droit commercial en réalité ne nécessite pas un apport à au moins deux sociétés, car cette opération peut être faite en faveur d'une seule société⁴⁵⁷.

A noter, que les mêmes exonérations enregistrées en matière d'IBS sont applicables pour l'IRG énumérés : « Dans les dispositions de l'article 73 de la loi de finances 2015 comme à titre de rappel: les exonérations pour une période de cinq ans à compter du 1^{er} janvier 2014 pour les valeurs mobilières, cotées en bourse ou négociées sur un marché organisé d'une échéance minimale de cinq (5) ans émis au cours d'une période de cinq ans à compter du 1^{er} janvier 2013, sont aussi exempté des droits d'enregistrement pour une période de cinq (5) ans , à compter du 1 janvier 2013...⁴⁵⁸ ».

Les distributions faites au profit des actionnaires ou détenteurs de parts sociales des sociétés relevant de l'impôt forfaitaire unique sont exonérés de

⁴⁵⁴ - Ministère des finances, Direction générale des impôts, Bulletin d'information fiscale, n°01/2010, Objet : régime fiscal des dirigeants de sociétés, pp.5 et s.

⁴⁵⁵ - Art 22 abrogé par l'article 6 de la LF 2015, JORA du 31 décembre 2014, n° 78, p.4.

⁴⁵⁶ - Art 79 C.G.I.Fr cité par J. Seraqui, Le fiscal de la gestion de patrimoine, Guide Seraqui, Paris, Editions Seraqui, 2014, p.233.

⁴⁵⁷ - Art 51 Als 1 et 2 C.I.D.T.A.

⁴⁵⁸ - Art 73 L.F 2015 modifiant l'article 67 L.n°13-08 du 30 décembre 2013, portant L.F pour 2014, JORA du 30 décembre 2014, n°78, p. 25.

l'impôt sur le revenu global sous réserve des dispositions de l'alinéa 2 de l'article 54 du Code des impôts directs et taxes assimilées⁴⁵⁹.

Les sociétés filiales, elles aussi procèdent à des distributions.

Sous-section 3 : Les distributions par les filiales

L'équipe de rédaction des Editions de Francis Lefebvre précise que : «Les sociétés filiales en France doivent procéder à l'imputation fiscale de leurs distributions et cela malgré l'option pour le régime des groupes de sociétés. Elles doivent donc souscrire, au plus tard le 15 du deuxième mois suivant la mise en paiement de leurs dividendes, la déclaration spéciale destinée à faire ressortir cette imputation et corrélativement, s'il y a lieu, le montant du précompte exigible⁴⁶⁰.» En droit français : «Pour les distributions en devises à des partenaires hors groupe deux solutions sont possibles :

- retenir le taux de change en vigueur à l'époque de la distribution ;
- retenir le taux de change constaté à l'occasion de la formation du résultat⁴⁶¹».

Pour P. Serlooten : «Les sociétés filiales peuvent effectuées des distributions camouflées. Constitue des distributions camouflées toutes sommes qui sont réintégrées dans les bénéfices sociaux, notamment à la suite d'un rehaussement de l'impôt sur le revenu global. Principalement, il s'agit de charges qui ont été exposées par la société mais qui ne sont pas fiscalement déductibles alors qu'elles ont entraîné un désinvestissement ayant profité à une personne extérieure à la société⁴⁶²».

Les conséquences d'une distribution camouflée sont importantes, comme le rappelle P. Serlooten : «Car elles se produisent à deux niveaux ; au regard de la société et à celui du bénéficiaire. Pour la société, la distribution camouflée entraînera un complément d'impôt sur les sociétés du fait de la réintégration dans les bénéfices imposables de la charge non déductible. Quant au bénéficiaire, il sera imposé à son impôt personnel sur le montant de la distribution camouflée⁴⁶³».

⁴⁵⁹ - Art 107 bis C.I.D.T.A créé par l'article 10 L.F 2015, préc, p.5.

«L'impôt forfaitaire unique est appliqué aux personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas trente millions de dinars (30.000.000 DA) exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou de profession non commerciale» ; v.Art. 282 ter C.I.D.T.A modifié par l'article 13 L.F 2015, préc, p.5. Les contribuables relevant de l'impôt forfaitaire unique IFU peuvent choisir un paiement annuel de l'impôt à compter du 1^{er} septembre et jusqu'au 30 du même mois, sans avertissement préalable ; v. Art 365 C.I.D.T.A complété par l'article 15 L.F 2015, préc, p.7.

⁴⁶⁰ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A. Couret, et B. Boubli, *op.cit.*, n° 8305, p. 547.

⁴⁶¹ - J. Raffégeau, P. Dufils, J. Corre et D. de Menonville, *op.cit.*, n°5537, p.780.

⁴⁶² - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°500, pp.337 et 338.

⁴⁶³ - P. Serlooten, *op.cit.*, n° 501, p.339.

Les groupes de sociétés sont soumis aussi à la taxe professionnelle comme on va le montrer dans la sous-section qui suit.

Section 3 : La taxe sur l'activité professionnelle et la taxe sur la valeur ajoutée

On va examiner dans cette section si le groupe de sociétés est redevable de la taxe sur l'activité professionnelle et de la taxe sur la valeur ajoutée.

Sous-section 1 : La taxe sur l'activité professionnelle

La première loi ayant introduit la taxe sur l'activité professionnelle se fut la loi le «**Chappelier**», introduite en 1791 et qui a été remplacé en 1975. La taxe professionnelle est un impôt dû, par toute personne exerçant une profession indépendante et du seul fait qu'elle exerce cette activité. Cette taxe est un impôt indices puisque c'est à partir d'indices que l'on évalue l'aptitude de l'entreprise à réaliser des bénéfices⁴⁶⁴.

Selon P. Serlooten: « Il y a profession dès lors que l'activité est exercée à titre habituel et constant et qu'elle est de nature à procurer à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence⁴⁶⁵ ». La taxe sur l'activité professionnelle est établie en Algérie au nom de la société, ou des sociétés selon le chiffre d'affaires réalisé par chacune d'elles⁴⁶⁶.

1) Le champ d'application de la taxe sur l'activité professionnelle

Parmi les opérations qui ne sont pas comprises dans l'assiette du chiffre d'affaires servant de base à la taxe selon les dispositions de l'article 220 Code des impôts directs et taxes assimilées: les opérations réalisées entre les sociétés du groupe lors de l'option pour le régime de consolidation fiscale, en application des dispositions de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées⁴⁶⁷.

⁴⁶⁴ - P. Serlooten, *op.cit.*, n°1045, p.647.

«C'est une taxe issue de l'ancienne contribution des patentes créée en 1789 par les institutions de la révolution française établie sur l'activité commerciale et industrielle. En Algérie, cette taxe est composée jusqu'à 1972 de trois taxes à savoir la taxe sur l'activité non commerciale (TANC) et la taxe sur l'activité agricole(TAA), cette dernière est devenue avec la révolution agraire (TAIC, TANC) et qui étaient opérationnelles jusqu'à l'introduction de la réforme fiscale en 1992. La base d'imposition est constituée par le montant total des recettes professionnelles brutes ou du chiffre d'affaire hors TVA». C. Valin, Les impôts locaux, Les quatre veilles en deux cents ans, Edition Economica, 1986 cité par S. Boumoula, La Fiscalité locale en Algérie, Nécessité d'une réforme en profondeur, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, Septembre 2011, n°04, Revue nouvelle économie, pp.46 et 47.

⁴⁶⁵ - P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, *op.cit.*, n°1097, pp. 678 et 679.

⁴⁶⁶ - Art 223 Als 1 et 2 C.I.D.T.A.

⁴⁶⁷ - Les opérations réalisées entre les sociétés membres relevant d'un même groupe comme il est indiqué dans l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées Art 220 Al 6 C.I.D.T.A. Les unités

Le taux de la taxe sur l'activité professionnelle est ramené à 1 % sans bénéfice des réfections pour les activités de production de biens. Le taux de la taxe sur l'activité professionnelle est fixé à 2 % pour les activités du bâtiment et des travaux publics et hydrauliques, avec une réfaction de 25 % selon les dispositions de la loi de finances complémentaire 2015. Toutefois, le taux de la TAP est porté à 3% en ce qui concerne le chiffre d'affaires issu de l'activité de transport par canalisation des hydrocarbures⁴⁶⁸. Un taux de 50 % de la quote-part de la TAP des communes constituant les arrondissements urbains de la wilaya d'Alger, est versé à cette dernière⁴⁶⁹. Cet impôt établit vient en remplacement de l'impôt sur le revenu global et de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Il couvre outre l'IRG ou l'IBS, la TVA et la TAP⁴⁷⁰.

2) L'assiette de la taxe sur l'activité professionnelle

L'assiette de la taxe sur l'activité professionnelle est constitué du montant des recettes réalisées sur toutes les opérations de vente, de service ou autres dans le cadre des activités non commerciales soumises à l'impôt sur le revenu global, ou des activités commerciales et industrielles soumises à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Pour les entreprises exerçant dans le secteur des travaux publics et de bâtiments, le chiffre d'affaires est constitué par le montant des encaissements de l'exercice⁴⁷¹.

La taxe sur l'activité professionnelle est constituée en règle générale :

- *«Pour les ventes, par la livraison juridique ou matérielle de la marchandise ;*
- *Pour les travaux immobiliers et les prestations de services, par l'encaissement total ou partiel du prix⁴⁷²».*

La base d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires est constituée de la totalité du montant des recettes professionnelles globales ou le chiffre d'affaires, hors TVA lorsqu'il s'agit de redevables soumis à cette taxe, réalisés pendant l'année⁴⁷³.

Concernant les groupes de sociétés : les opérations qui ne sont pas comprises dans l'assiette du chiffre d'affaires servant de base à la taxe selon les

appartenances à une même entreprise sont exclues de la taxe sur l'activité professionnelle ; Art 217 Al 2-2 C.I.D.T.A.

⁴⁶⁸ - Art 222 C.I.D.T.A modifié par l'article 3 de L.F.C 2015.

⁴⁶⁹ - « Un taux de 50% de la quote-part de la TAP des communes restantes de la wilaya d'Alger, est versé à cette dernière en contrepartie de services non rémunérés pour les communes concernées enregistrées dans la convention interwilayale et intercommunale » ; v.Art 222 bis C.I.D.T.A complété par l'article 4 de L.F 2016, n°72, p. 4.

⁴⁷⁰ - Art 282 bis C.I.D.T.A modifié par l'article 13 de la L.F 2015, préc, p.5.

⁴⁷¹ - Art 217 Als 1 et 2 C.I.D.T.A.

⁴⁷² - Art 221 bis C.I.D.T.A.

⁴⁷³ - Art 219 C.I.D.T.A.

dispositions de l'article 220 alinéa 6 du Code des impôts directs et taxes assimilées: les opérations et transactions réalisées entre sociétés du groupe relevant du même groupe soumis au régime de consolidation fiscale ⁴⁷⁴;

Pour les exonérations en matières de l'IBS et de la TAP, les sociétés ayant pu bénéficier des exonérations fiscales sont tenues de réinvestir les bénéfices dans un délai de 4 ans. Il ressort de ces textes que le législateur algérien a voulu encourager les investissements en Algérie⁴⁷⁵. Le non-respect de cette obligation entraîne un rappel de l'ensemble des droits et l'application d'une pénalité⁴⁷⁶.

Il existe des réfections en matière de TAP.

3) Les réfections en matière de TAP pour les groupes de sociétés

Les réfections varient en matière de taxe sur l'activité professionnelle, elles sont de 30 % ou 50 % et 75 %, comme il va être démontré, en application de l'article 219 du Code des impôts directs et taxes assimilées. Sont soumises à un abattement de 30 % de réfections de TAP, à titre d'exemple les opérations suivantes :

- «Le montant des opérations de vente en gros ;
- le montant des opérations de vente au détail portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte plus de 50 % de droits indirects »;

Pour les groupes de sociétés, ces derniers bénéficiaient d'un taux de réfaction de l'ordre de 50%, ce dernier taux fut abrogé par la loi de finances de 2007⁴⁷⁷, le législateur algérien aurait du maintenir ce privilège fiscal.

D'après le Code de la taxe sur le chiffre d'affaires, en cas de changements des données relatives au montant du chiffre d'affaire des sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle de sociétés situées hors d'Algérie, ces modifications doivent être prises en considération pour les rectifications nécessaires⁴⁷⁸.

Pour les sociétés domiciliées en Algérie faisant partie d'un groupe multinational, c'est-dire contrôlées à partir de l'étranger, l'administration fiscale peut recourir à des comparaisons de transactions avec des sociétés similaires. Si les informations recueillies ne lui ont pas permis de déterminer le montant du chiffre

⁴⁷⁴ - Art 220 Al 6 C.I.D.T.A.

⁴⁷⁵ - Ces dispositions s'appliquent à partir de la L.F 2008 ainsi qu'aux résultats en instance d'affectation à la date de promulgation de la L.F.C 2008; v.Art 142 C.I.D.T.A.

⁴⁷⁶ - Art 142 Al 4 C.I.D.T.A.

⁴⁷⁷ - Les dispositions du paragraphe 3 de l'article 169 et l'article 219 bis C.I.D.T.A sont abrogées par l'article 16 L.F. 2007, JORA du 27 Décembre 2006, portant L.F 2007, n° 85, p.7.

⁴⁷⁸ - Art 221 Al 2 C.I.D.T.A.

d'affaires imposable. Le législateur devrait intervenir pour instaurer un régime pour les groupes internationaux⁴⁷⁹.

Les sociétés soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires doivent s'acquitter des obligations à caractère déclaratif.

4) Les obligations déclaratives en matière de taxe sur l'activité professionnelle

Les sociétés du groupe doivent faire parvenir une déclaration chaque année à l'inspecteur des impôts compétant concernant le montant du chiffre d'affaires ou des recettes professionnelles brutes, dans tous les cas, la déclaration fiscale doit faire apparaître le montant du chiffre d'affaires qui peut bénéficier d'une réfaction⁴⁸⁰. Sur le plan de la pratique, le paiement de la TAP se fait par la société mère lors de l'option pour le régime de bilan consolidé. Par la suite, le montant de la TAP est affecté à la filiale et remboursé par cette dernière par la société mère⁴⁸¹.

Ces dispositions ne peuvent être applicables suivant les modifications apportées par la loi de finances 2015 que pour les sociétés dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil de trente millions de dinars 30.000.000 DA⁴⁸². Tout contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration fiscale dans les délais prescrit ou bien qui ne fournit pas de documents permettant de justifier les renseignements est imposé d'office et se rend passible des sanctions fiscales⁴⁸³. Le défaut de production de l'état visé au troisième alinéa entraîne la perte de la réfaction prévue dans l'article 219 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires⁴⁸⁴.

Les sociétés du groupe doivent faire une souscription à la déclaration annuelle de la taxe et ainsi qu'une déclaration relative à l'état détaillé des clients. La non-production dans les délais prescrits de cet état entraîne des sanctions⁴⁸⁵. Une amende fiscale de 5000 DA à 50.000 DA peut être appliquée dans le cas de fausse déclaration en matière de l'état détaillé de client par l'utilisation de manœuvres frauduleuses pour la soustraction de l'assiette ou la liquidation de l'impôt et cela sans préjudice des peines correctionnelles énumérées dans l'article 303 Code des impôts directs et taxes assimilées.

Les privilèges accordés en cas d'opérations de restructuration, ces derniers peuvent faire l'objet d'une révision en cas d'erreurs, d'omissions ou fausses informations en matière de TAP. Ces manœuvres peuvent donner lieu à l'application

⁴⁷⁹ - Art 221 Al 2 C.I.D.T.A.

⁴⁸⁰ - Les sociétés filiales et les unités d'exploitation doivent produire leurs déclarations fiscales devant l'administration fiscale compétente territorialement; v.Art 224 denier al C.T.C.A.

⁴⁸¹ - D'après les informations recueillies auprès de bureaux d'experts comptables.

⁴⁸² - Art 282 Ter C.I.D.T.A modifié par l'article 13 L.F 2015, JORA du 31 décembre 2014, n°78, p.5.

⁴⁸³ - Art 226 C.I.D.T.A.

⁴⁸⁴ - Art 227 C.I.D.T.A.

⁴⁸⁵ - Art 228 Al 3 C.I.D.T.A.

d'une amende fiscale entre 1000 DA à 10.000 DA, encourue autant de fois qu'il est relève une inexactitude ou une omission sans préjudice des possibilités des peines correctionnelles⁴⁸⁶. La même norme est appliquée lorsque les opérations réalisées en gros figurantes sur l'état détaillé des clients comportent des inexactitudes, dans les déclarations fiscales par ses clients⁴⁸⁷.

Après avoir étudié les impôts directs, on passe aux impôts indirects.

Sous- section 2 : Taxe sur la valeur ajoutée

On va donner un aperçu abrégé sur la taxe sur la valeur ajoutée, son champ d'application, les opérations exonérées, les ventes en franchise de TVA etc. Ce qui nous importe en premier lieu, c'est de savoir si le groupe de sociétés est redevable de la TVA ou est-t-il exonéré ? Est-ce que les opérations-intra groupe en matière de TVA sont-t-elles exonérées de la TVA ?

1) Aperçu sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

M .Ben Amara et H. Bouznad donnent une définition à la taxe sur la valeur ajoutée ou TVA, en expliquant : « Qu'elle fait partie des impôts fondés sur le chiffre d'affaires des entreprises. Il s'agit d'un des piliers du système fiscal algérien. Lors de son instauration, la TVA se substituait à un ensemble hétéroclite d'impositions assises sur des éléments du chiffre d'affaires des entreprises introduits par le Code des taxes sur le chiffre d'affaires⁴⁸⁸».

En Algérie, les contribuables qui réalisent un chiffre d'affaires annuel qui n'excède pas 30.000.000 DA ne sont plus passibles de la TVA. Le législateur a rassemblé les trois impositions TVA, IRG ou IBS selon les cas et la TAP dans une seule imposition qui est l'IFU impôt forfaitaire unique⁴⁸⁹.

Selon l'administration fiscale algérienne :« La TVA est une taxe générale de consommation qui s'applique aux opérations revêtant un caractère industriel, commercial, artisanal ou libéral. De ce fait, sont exclues du champ

⁴⁸⁶ - Art 228 Al 1 C.I.D.T.A.

⁴⁸⁷ - Art 228 Al 2 C.I.D.T.A.

⁴⁸⁸ - Par l'ordonnance n°76 -102 du 09 décembre 1976, portant Code des taxes sur le chiffre d'affaires et les textes subséquents pris pour son application sont à compter du 1^{er} Avril 1992 ; v.M. Ben Amara et H. Bouznad, *op.cit.*, p.161.

«C'est par la taxe sur la valeur ajoutée que sont imposées l'ensemble des dépenses de l'entreprise. La TVA est apparue en France en 1954, mais, en fait, le mécanisme existait déjà dans la taxe unique à la production. Cet impôt a pris l'essentiel de son visage actuel avec sa généralisation en 1966. L'évolution vers la généralisation de la TVA s'est poursuivie en 1978 avec l'application de la sixième directive européenne qui a eu pour conséquence d'étendre encore le domaine d'application de la TVA».

⁴⁸⁹ - Arts 282 bis et 282 ter C.I.D.T.A.

d'application de la TVA, les opérations présentant un caractère agricole ou de service public non commercial.⁴⁹⁰». Pour ce qui est des groupes de sociétés et de leurs impositions en matière de TVA, on doit se référer aux textes généraux, car il n'existe pas de dispositions spécifiques sauf un article qui a été introduit par la loi de finances complémentaire de 2009, qui permet aux sociétés du groupes de déduire le montant de la TVA ayant grevé les biens ou services⁴⁹¹.

De façon générale, il existe des opérations soumises à la TVA et d'autres exclues ou exonérées de cette taxe, comme il va être démontré. Il y a des opérations soumises à la TVA de façon obligatoire et d'autres sur simple option.

2) Le champ d'application et assiette de la TVA

Sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations suivantes :

Les opérations de vente, les travaux immobiliers, les prestations de services à caractère industriel, commercial ou artisanal et les opérations d'importation. A condition que ces opérations soient réalisées en Algérie⁴⁹².

Selon le Code de la taxe sur le chiffre d'affaires : *«Le fait générateur de la TVA est constitué par la livraison juridique ou matérielle de la marchandise, pour les ventes dans les marchés publics et travaux immobiliers, le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix pour les ventes réalisées. En ce qui concerne les sociétés étrangères, et pour le montant de la taxe encore exigible, le fait générateur de la TVA est constitué par l'achèvement définitif de l'ouvrage⁴⁹³.»*.

⁴⁹⁰ - « À ce propos, il convient de noter que si le client et la TVA payée à ses fournisseurs ou à l'importation de biens. Dans la mesure où le montant de la taxe payée en amont est supérieur à celui de la TVA due, il y a un crédit d'impôt que l'assujetti pourra récupérer», v. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Relations Publiques et de la Communication, Guide pratique de la TVA, 2015, p.8.

«La TVA existe dans de nombreux pays et notamment dans l'Union européenne. En effet, la sixième directive du Conseil des Communautés Européennes a initié une harmonisation des réglementations en matière de TVA dans l'espace européen. Si les principes de mise en œuvre de la TVA sont désormais assez semblables dans les pays de l'Union Européenne, des divergences notamment de taux subsistent encore»; v.M. Ben Amara et H. Bouznad, *op.cit.*, p.161.

⁴⁹¹ - Selon les dispositions de l'article 31 bis du C.T.C.A instauré par l'ordonnance n°09-01 du 22 juillet 2009 L.F.C 2009 : *«Les redevables consolidant leurs comptes au niveau de la société mère selon l'article 138 bis du C.I.D.T.A, peuvent déduire dans les mêmes conditions, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et services acquis par un ou pour leurs diverses sociétés membres du groupe sans négliger les dispositions de l'article 32 du même Code.»*.

⁴⁹² - Selon les dispositions de l'article 1 du C.T.C.A, cette taxe s'applique quels que soient : le statut juridique des contribuables ou leurs position vis-à-vis des autres impositions fiscales, la forme ou la nature de leur intervention.

⁴⁹³ - Art 14 C.T.C.A.

Pour les livraisons à soi-même, le fait générateur est constitué par :

« De biens meubles, par le prix de vente en gros des produits similaires, ou à défaut, par le prix de revient majoré d'un bénéfice moral, du produit fabriqué ;

- de biens immobiliers, par le prix de revient de l'ouvrage⁴⁹⁴ ;»

D'après l'administration fiscale algérienne : «La qualité d'assujetti résulte de la réalisation de manière indépendante d'opérations relevant d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale»⁴⁹⁵. Selon P. Serlooten :« Pour qu'une opération soit imposable, elle doit avoir été effectuée par un assujetti agissant en tant que tel. Puisque la définition des opérations imposables est très large n'excluant du domaine de la TVA pratiquement aucune opération effectuée par les entreprises»⁴⁹⁶.

Une affaire est réputée faite en Algérie selon le Code de la taxe sur le chiffre d'affaires : *« En ce qui concerne la vente, lorsque la livraison de marchandises est faite en Algérie ; - pour ce qui est des services rendus, le droit cédé, l'objet loué ou les études effectuées sont utilisés ou exploités en Algérie⁴⁹⁷ ».*

Les opérations et différentes transactions peuvent être soumises à la TVA soit de façon obligatoire, soit sur option. Selon les dispositions de l'article 2 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires sont obligatoirement soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations suivantes : *«- Les ventes et livraisons faites par les producteurs ;*

- les travaux immobiliers ;*
- les ventes et livraisons en état de produits ou marchandises réalisées en gros par des importateurs commerçants,*
- les ventes par les commerçants-grossistes,*
- les livraisons à eux-mêmes d'immobilisations par les assujettis,*
- les opérations de locations, les prestations de service, les travaux d'études et de recherches, et toutes opérations autres que les ventes et les travaux immobiliers ;*
- les livraisons à eux-mêmes :*
- a) d'immobilisations par les assujettis ;*

- b) de biens autres qu'immobilisations que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverse exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe ;

- Les opérations de location, les prestations de services, les travaux d'études et de recherches ainsi que toutes opérations autres que les ventes et les travaux immobiliers.....».

⁴⁹⁴ - Art 15 Al 3 C.T.C.A.

⁴⁹⁵ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide Pratique de la TVA, *op.cit.*, p.11.

⁴⁹⁶ - P. Serlooten, *op.cit.*, n°831, p. 512.

⁴⁹⁷ - Art 7 C.T.C.A.

Il existe des opérations qui sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée sur option de la société, et cela sur déclaration fiscale, aux personnes physiques ou morales dont l'activité se situe hors du champ d'application de la taxe à condition qu'elles se livrent à une activité parmi les activités suivantes :« - à l'exportation ;

- aux sociétés pétrolières ;
- à d'autres redevables de la taxe ;
- à des entreprises bénéficiant du régime des achats en franchise de la taxe, les contribuables doivent être soumis au régime du réel »⁴⁹⁸;

En application des dispositions du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires, cette option est valable pour une durée de 3 ans renouvelable⁴⁹⁹.

Selon l'article 15 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires :«La base d'imposition du chiffre d'affaires comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même. La base d'imposition pour les ventes est constitué du montant total des ventes et les opérations d'échange de marchandises ou de biens taxables par la valeur des biens ou marchandises livrés en contrepartie de ceux reçus, majorée éventuellement de la soule⁵⁰⁰». Lorsqu'il s'agit d'importation de biens, la base d'imposition est constituée en droit algérien par la valeur en douane tous droits et taxes inclus, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, en application de l'article 19 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires⁵⁰¹.

3) Les exonérations et taux appliqués en matière de TVA

Il existe différentes exonérations en ce qui concerne la TVA, ce qui nous importe dans notre thèse, c'est les exonérations octroyées aux groupes de sociétés. Suivant les dispositions de l'article 8 de la loi de finances 2007, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations réalisées entre les sociétés membres soumises au régime de consolidation fiscale⁵⁰².

Parmi les ventes exemptés de la taxe sur la valeur ajoutée, on peut citer les opérations de ventes de pain, farines, céréales, semoules, les opérations de ventes portant sur lait et crème de lait non concentrés, etc⁵⁰³. Les produits exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur le sont aussi à l'importation⁵⁰⁴. Il y a des opérations pouvant bénéficier d'un régime de la franchise de TVA, il s'agit des opérations réalisées

⁴⁹⁸ - Art 3 C.T.C.A ; Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des relations publiques et de la communication, Guide de la TVA, 2015, p.10.

⁴⁹⁹ - Art 3 Als 1 et 2 C.T.C.A.

⁵⁰⁰ - Art 15 Al 1 C.T.C.A.

⁵⁰¹ - Art 19 C.T.C.A.

⁵⁰² - Art 8 C.T.C.A complété par l'article 27 L.F 2007, JORA, 27 décembre 2006, n°85, p.9.

⁵⁰³ - Art 9 C.T.C.A.

⁵⁰⁴ - Art 10 C.T.C.A

dans le cadre d'un investissement qui nécessite l'acquisition ou l'importation des équipements⁵⁰⁵.

Le taux normal est de 17% pour les opérations, services et biens qui ne sont pas expressément soumis au taux réduit de 7%⁵⁰⁶. Le taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée s'applique aux produits, biens, travaux, opérations et services, qui représentent un intérêt particulier sur le plan économique, social ou culturel⁵⁰⁷.

4) Calcul de la TVA

La TVA est calculée sur la base particulière pour certaines opérations ;

«- *Livraisons à soi-même : la base d'imposition est le prix d'achat des biens ou des services consommés ou le prix de revient des biens fabriqués.*

- *biens d'occasion : les négociations peuvent calculer la TVA sur le prix de vente total ou sur une marge.*

- *importations : la TVA se calcule sur la valeur en douane⁵⁰⁸».*

Pour les opérations d'échange de marchandises ou de biens taxables, le calcul de la TVA se fait : «*Sur la valeur des biens ou marchandises livrés en contrepartie de ceux reçus, majorés éventuellement de la soulte⁵⁰⁹».*

Les produits et services passibles de la taxe sur la valeur ajoutée doivent être facturés, faire l'objet d'une déclaration pour procéder à son paiement.

⁵⁰⁵ - « Afin d'alléger les contraintes financières qui pèsent lourdement sur la trésorerie des investisseurs, la loi a institué en leur faveur le régime de la franchise de taxe qui leur permet d'acquérir ou d'importer ces équipements en suspension de taxes. Dans tous les cas le non-paiement de la TVA ne constitue nullement une exonération mais une suspension de taxe, étant donné que l'activité déployée grâce à l'acquisition de ces biens demeure imposable. Le régime de franchise de TVA s'applique aux biens et services entrant directement dans l'investissement réalisé dans le cadre de l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement approuvée par la loi n°01-16 du 21 octobre 2001 modifiée par l'ordonnance n°06-08 du 15 juillet 2006, JORA du 19 juillet 2006, n° 47, p. 15 et l'ordonnance n°09-01 du 22 juillet 2009 portant L.F.C pour 2009, JORA 26 juillet 2009, n°44, pp.12 et 13. L'application du régime de franchise de TVA nécessite des conditions qui sont les suivantes :

- L'entreprise doit exercer l'une des activités citées supra ;
- L'entreprise doit être imposée suivant le régime du réel ;

Les biens d'équipements doivent être destinés à la réalisation d'opérations imposables à la TVA» ; v. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide de la TVA, p.33.

⁵⁰⁶ - Art 23 C.T.C.A modifié par l'article 30 LF 2011 n°10-13 du 29 décembre 2010, JORA 30 décembre 2010, n°80, p.10. L'énumération détaillée des biens, services et opérations, est donnée aux articles 21 et 23 du code des taxes sur le chiffre d'affaires conformément à l'annexe II du même code ; v. Ministère des Finances, Direction des Impôts, Guide de la TVA, p. 18.

⁵⁰⁷ - Art 23 C.T.C.A modifié et complété par l'article 32 L.F 2015, préc, p.12.

⁵⁰⁸ - G. Sauvageot, Précis de fiscalité, Repères pratiques, Impôt sur le revenu, Impôts personnels, Impôt sur les sociétés, TVA, Autres impôts sur les sociétés, Contrôle contentieux, *op.cit.*, p.105.

⁵⁰⁹ - Art 15 A1 2 C.T.C.A.

5) La facturation, déclaration et paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

Les sociétés commerciales doivent facturer la taxe sur la valeur ajoutée sur les produits vendus ou les services donnés et doivent démontrer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée⁵¹⁰. Les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée qui livrent des biens ou rendent des services à un autre redevable doit lui délivrer une facture selon les dispositions de l'article 64 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'article 65 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires a insisté sur l'obligation d'établir une comptabilité régulière⁵¹¹. On regrette l'abrogation du deuxième alinéa de l'article 29 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui cite les énonciations obligatoires devant figurées sur la facture grevée de la taxe sur la valeur ajoutée⁵¹².

Les sociétés du groupe sont tenues de faire une déclaration d'existence puis une déclaration relative au chiffre d'affaires réalisé pour le paiement du montant de la TVA. Tout redevable soumis au régime réel d'imposition, notamment les groupes de sociétés et effectuant des opérations passibles de la TVA doit faire parvenir à l'administration fiscale dont il dépend dans un délai de 20 jours qui suit le mois civil un relevé indiquant le montant du chiffre d'affaires réalisés pour toutes les transactions conclues⁵¹³.

Lors de la cessation d'activité, les sociétés doivent remplir une déclaration relative aux opérations assujettis à la TVA dans un délai de 10 jours devant l'administration fiscale⁵¹⁴. Cette déclaration doit être accompagnée de la liste détaillée du stock de marchandises⁵¹⁵. L'administration fiscale a les prérogatives pour rectifier toutes les omissions, erreurs ou insuffisances d'imposition constatée suite à un contrôle fiscal, à condition que cette rectification intervienne avant l'expiration de la première

⁵¹⁰ - «Les factures doivent faire apparaître d'une manière distincte le montant de la taxe sur la valeur ajoutée réclamée en sus du prix ou comprise dans le prix»; v. Art 64 Al 2 C.T.C.A

Les redevables soumis au régime de l'impôt forfaitaire unique ne peuvent pas facturée la taxe sur la valeur ajoutée ; v.Art 64 Al 4 du C.T.C.A.

⁵¹¹ - Art 65 C.T.C.A.

⁵¹² - « La taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur les factures doit comprendre les énonciations suivantes : Numéro d'identifiant fiscal, nom et prénom, raison sociale, adresse, numéro d'inscription au registre de commerce, date et référence de la facture, montant des achats effectués ou des prestations reçus, et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée». Art 29 Al 2 C.T.C.A modifié par l'article 18 LF 2014, n° 68, p.8.

⁵¹³ - « Le paiement de l'impôt exigible, devant être effectué dans les délais ci-dessus, peut ne pas être concomitant à la date du dépôt de la déclaration». Art 76 C.T.C.A modifié par l'article 17 Al 1 L.F 2016, n° 72, pp.8 et 9.

⁵¹⁴ - Selon les dispositions de l'art. 57 C.T.C.A.

⁵¹⁵ -Art 58 C.T.C.A : «...Elles doivent reverser la taxe afférente aux marchandises en stock et dont l'imputation a déjà été réalisée.».

année qui suit celle de la notification de la proposition de rehaussement pour l'exercice venant à prescription⁵¹⁶.

Les groupes de sociétés peuvent faire des recours gracieux selon les dispositions du Code de procédures fiscales, lorsqu'ils vont payer 50% du montant de la dette fiscale. Ce recours porte sur les majorations suite à l'utilisation de manœuvres frauduleuses commises avant l'année 2012 en matière d'impôts directs et antérieurement à 2009 en matière de taxes sur le chiffre d'affaires⁵¹⁷.

6) La déduction de la TVA

Selon les dispositions de l'article 30 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires, la déduction de la TVA se fait durant le mois ou du trimestre au courant duquel elle fut payé ; dans tout les cas la déduction est impossible lorsque le montant de la facture dépasse 100.000 DA acquitté en espèce⁵¹⁸. Les mêmes normes s'appliquent pour les sociétés du groupes, lors de l'application du régime de consolidation fiscale, c'est ce qui ressort de l'article 31 bis du Code de la taxe sur le chiffre d'affaires : *«Les sociétés du groupe peuvent déduire le montant de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grève les biens et services acquis par ou pour le compte des autres sociétés du groupes. Cela sans faire préjudice des dispositions de l'article 32 du même Code. Octroi de la possibilité au groupe de sociétés au sens fiscal ayant opté pour le bénéfice consolidé de déduire, dans les mêmes conditions, la TVA ayant grevé les biens et services acquis par ou pour leurs diverses sociétés membres⁵¹⁹»*.

Pour ce qui est des opérations de restructuration, comme il est stipulé dans les dispositions de l'article 35 du Code de la taxe sur le chiffre d'affaire, les concentrations, fusion ou transformation de forme juridique d'une société, la taxe sur la valeur ajoutée ou son reliquat est transféré aux sociétés nouvelles⁵²⁰. Pour ce qui est du reversement de la taxe : ce dernier n'est pas exigé lors d'opération de restructuration telle que la fusion, scission, d'apport en société ou de transformation dans la forme juridique de la société à condition que les nouvelles sociétés s'engagent à acquitter la taxe correspondante⁵²¹.

Parmi les opérations exclues du droit de la déduction:

- *«Les biens, services, matières, immeubles et locaux qui ne sont pas utilisés pour l'exploitation de cette activité ;*

⁵¹⁶ - Art 40 C.P.F modifiant l'article 44 L.F 2015, p.17.

⁵¹⁷ - Art 40 Al 1 L.F.C 2015, JORA 23 juillet 2015, n° 40, p. 13.

⁵¹⁸ - Art 30 C.T.C.A.

⁵¹⁹ - Art 31 bis C.T.C.A crée par l'article 18 L.F.C 2009, JORA n°44, p.7.

⁵²⁰ - Art 35 Al 2 C.T.C.A.

⁵²¹ - Art 58 Al 4 C.T.C.A .

- les véhicules de tourisme et de transport de personnes qui ne constituent pas l'outil principal d'exploitation de l'entreprise assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- les produits et services offerts à titre de dons et libéralités ;
- les adjudicataires de marchés, les commissionnaires et courtiers, les exploitants de taxis⁵²²».

Au cas où la taxe due au titre d'un mois ou d'un trimestre est inférieure à la taxe déductible le reliquat de taxe est reporté sur les mois ou les trimestres qui suivent⁵²³.

7) Le reversement de la taxe sur le chiffre d'affaires et remboursement

Selon les dispositions de l'article 37 du Code de chiffre d'affaires la taxe est reversée lorsque :« - Les marchandises ont disparu, sauf dans le cas de force majeure dument établie ;

- lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à l'impôt ;
- lorsque l'opération est définitivement considérée comme impayée ;

Toutefois, aucun reversement n'est à opérer en cas de vente à perte ou lorsque les marchandises ou services sont exportés, livrés aux sociétés pétrolières ou susceptibles de bénéficier du régime des achats en franchise.».

Le solde restant de la TVA peut être remboursé, s'il résulte de ce qui suit:

- «D'opérations exonérées, les opérations d'exportation, les opérations de commercialisation de marchandises, de biens et services expressément exonérés de la TVA ;
- les opérations de livraison de marchandises, de travaux, de biens et services à un secteur exonéré ou bénéficiant du régime de l'autorisation d'achat en franchise de taxe, de la cession d'activité, le solde de la TVA peut aussi résulter de la différence de taux de la TVA ;
- toutefois le remboursement du crédit de la TVA est déterminé après régulation de la situation globale du contribuable⁵²⁴».

Pour ce qui est des groupes de sociétés : en application de l'article 172 Code de procédures fiscales, le directeur des grandes entreprises doit avoir l'avis conforme de l'administration centrale pour toutes les réclamations en matière de TVA qui portent sur des chiffres d'affaires total des droits et pénalités excède trois cent millions de dinars (300.000.000 DA)⁵²⁵. Selon les dispositions du Code de procédures fiscales, toujours, le directeur des grandes entreprises peut déléguer ses pouvoirs

⁵²² - Art 41 C.T.C.A

⁵²³ - Art 33 C.T.C.A.

⁵²⁴ - Art 50 Als 1 et 2 C.T.C.A modifié par l'article 37 L.F 2015, préc, p.14.

⁵²⁵ - Art 172 C.P.F modifié et complété par l'article 50 Al 5 L.F 2015, préc, p.19.

concernant les réclamations contentieuses et les demandes de remboursements des crédits de TVA⁵²⁶.

On note beaucoup de réformes concernant les attributions octroyées aux commissions de recours, notamment par les révisions de la loi de finances complémentaire 2015 et la loi de finances 2016.

Les bénéficiaires transférés de l'Algérie vers l'étranger font l'objet d'une imposition fiscale qu'il s'agisse d'un transfert direct ou indirect. Ce qui nous mène vers l'étude des prix de transfert des bénéficiaires. Ces opérations sont très courantes au sein du groupe.

Chapitre 2: Les prix de transfert des groupes multinationaux

Selon S. Plasschaert : «Les prix de transfert (aussi appelés prix internes, prix comptables ou comme dans le Code de l'OCDE, tarification de cessions internes) peuvent être définis à la fois de façon stricte ou large. Une définition stricte couvrirait uniquement les transactions commerciales entre filiales. Une définition plus large engloberait les différentes opérations de paiement ne dérivant pas seulement des transactions commerciales mais aussi des services prestés par des filiales de la multinationale au profit d'autres filiales (comme, par exemple, le paiement des droits se rapportant à un transfert de savoir-faire)⁵²⁷». La notion de prix de transfert est très ancienne, elle a commencé avec la révolution industrielle comme le souligne quelques auteurs tels que O. Marichal surtout dans les secteurs d'aciéries et de manufactures de coton⁵²⁸.

Il existe une multitude de paramètres pour la détermination des prix de transfert, ils varient suivant la définition française ou américaine des prix de transfert. Pour ce qui est du droit algérien les textes laissent une large appréciation des prix de transfert, comme il va être démontré.

Section 1: Les paramètres de détermination des prix de transfert

Les prix de transfert nécessitent une définition, puis une analyse des paramètres retenus en matière de détermination des prix de transfert qui varient entre la conception française et américaine de la notion des prix de transfert.

⁵²⁶ - Art 172 C.P.F modifié et complété par l'article 50 Al 6 L.F 2015, préc, p.19.

⁵²⁷ - S. Plasschaert, Les prix de transfert et les entreprises multinationales, Une vue globale, Puf, Paris, 1997, p.27.

⁵²⁸ - O. Marichal, Sécuriser vos prix de transfert, Préface Th. Schmitt et P. Luquet, Collection référence première, Edition Formation Entreprise, 2004, n°2, p. 3.

Sous-section 1 : La définition des transferts indirects de bénéfices

En 1995, le Centre de Politique et d'Administration Fiscales de l'OCDE a publié un rapport pour présenter les principes applicables en matière de prix de transfert et les lignes directrices pour la valorisation aux fins fiscales des transactions internationales entre entreprises associées comme l'expliquent P.Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli. Ils ajoutent que: les principes de l'OCDE sont appliqués par les Etats membres et inspirent même les Etats non membres⁵²⁹.

La préoccupation du législateur algérien en matière de prix de transfert est assez récente, elle date de 1997, où il a introduit pour la première fois cette notion. Car l'économie du marché et les opérations d'importations ainsi que l'implantation des entreprises étrangères dans notre pays a nécessité l'instauration d'un dispositif législatif important pour contrôler les opérations de transfert des bénéfices et neutraliser les opérations d'évasion fiscale⁵³⁰. D'autres textes parallèlement ont été instaurés tels que l'obligation faite aux entreprises exerçant dans le secteur de l'importation d'avoir une domiciliation bancaire⁵³¹. L'obligation d'avoir un représentant fiscal à défaut d'un domicile fiscal⁵³². Toutes ces dispositions relatent en vérité la politique algérienne qui vise à neutraliser les fuites et fraudes fiscales par les opérateurs économiques algériens et étrangers ayant un double foyer fiscal ou une activité commerciale, industrielle ou économique en Algérie. Afin de maintenir ces objectifs, plusieurs conventions ont été signées par l'Algérie en matière de double imposition fiscale. S'ajoute à tout cela l'instauration de l'obligation d'une association entre l'investisseur étranger et un partenaire algérien et à raison de 51 % du capital social⁵³³. Cela dit le législateur algérien a permis à l'investisseur étranger d'avoir plusieurs partenaires actionnaires nationaux à raison de la même participation dans le capital 51 %⁵³⁴.

⁵²⁹ - P.Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli, *op.cit.*, p. 136. V. S. Ais, Les conventions internationales en droit fiscal, Mémoire de magistère en droit comparé des affaires, Faculté de Droit, Université d'Oran, 2010/2011, Pour le Modèle OCDE v.pp.70 à 73. Sur la coopération fiscale internationale, v.pp. 48 et s.

⁵³⁰ - Art 141 bis C.I.D.T.A.

⁵³¹ - Art 63 Ordonnance 09-01 du 22 juillet 2009 portant L.F.C 2009 modifiant l'article 2 de l'ordonnance n°05-05 du 25 juillet 2005 portant L.F.C 2005, JORA 26 juillet 2009, n°44, p.13. Selon l'article 67 L.F.C 2009, l'accomplissement de la formalité de domiciliation bancaire des opérations d'importation doit être préalable à la réalisation de celle-ci, à leur règlement financier ainsi qu'à leur dédouanement ;v.art 67 L.F.C 2009, JORA du 26 juillet 2009, n° 44, p. 14.

⁵³² - Art 149 Al 2 C.I.D.T.A.

⁵³³ - Art 58 de l'ordonnance 09-01 du 22 juillet 2009 portant L.F.C 2009 modifiant et complétant l'article 4 bis de l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement, JORA 26 juillet 2009, n°44, p.12.

⁵³⁴ - Selon l'article 58 L.F.C 2009 modifiant l'article 4 bis alinéa 2 de l'ordonnance n°01-03 du 20 août 2001, modifiée et complétée, relative au développement de l'investissement : « *Les investissements étrangers nécessitent un partenariat avec un actionnaire algérien résident détenant 51 % au moins du capital social. Ce pourcentage de détention peut être reparti entre plusieurs actionnaires algériens.*» JORA n°44 du 26 juillet 2009, p.12.

Les sociétés algériennes ou étrangères durant la vie sociale procèdent à des transferts indirects de bénéfices. Cette technique nécessite des éclaircissements, ainsi que la notion de l'acte anormal de gestion qui constitue la principale forme de transfert indirect de bénéfice à l'étranger.

1) Le transfert indirect de bénéfices

L'art 141 bis Code des impôts directs et taxes assimilées stipule ce qui suit:

« Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie, selon le cas, participe, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie ou que les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie et d'une entreprise exploitée hors d'Algérie et que, dans les deux cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait de ces conditions différentes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise »⁵³⁵.

Par notre lecture du texte de l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées, il ressort que la notion de transfert indirect de bénéfices se rapporte directement et généralement à la notion de groupe de sociétés. Le transfert indirect de bénéfices nécessite les conditions suivantes :

- Existence de liens de direction direct ou indirect ou de contrôle ou domination ;
- Transaction internationale transfrontalière entre une société domiciliée en Algérie et une autre hors d'Algérie ;
- Existence de conditions commerciales et financières qui dérogent au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire qui diffèrent des conditions ordinaires et normales des autres transactions ;

L'administration fiscale jouit des plus larges prérogatives pour réintégrer les bénéfices transférés indirectement dans l'assiette fiscale hors du territoire entre entreprises dépendantes, aux entreprises locales, lorsque ces transferts sont conclus dans des conditions anormales⁵³⁶.

Sont considérés au regard du Code des impôts directs et taxes assimilées comme des revenus distribués ce qui suit :

⁵³⁵ - Art 8 L.F 2007, JORA du 27 décembre 2006, n°85, p.6.

⁵³⁶ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales, Circulaire n°06/MF/DGI/DLRF/LF08, *op.cit.*, p.1.

- «les bénéfiques transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal⁵³⁷.
- il s'agit notamment, des prix de transactions commerciales ne relevant pas de la gestion normale de l'entreprise, le versement en rémunération de droits incorporels, les répartitions de frais et charges (frais de siège, débours,...) les relations entre siège et établissements secondaires ;
Ainsi, le transfert indirect de bénéfiques entre les entités dépendantes, peut résulter :
- de la technique de transfert des prix, par la minoration des prix de vente ou la majoration des prix d'acquisition pratiqués ;
- des abandons de créances non justifiées ;
- des avances faites ou consenties avec un faible taux d'intérêt ou sans intérêt ;
- des redevances d'un montant excessif amoindri ;
- de non rémunération de prestations fournies ou de la rémunération des services fictifs ;
- des commissions excessives⁵³⁸».

On constate que le législateur algérien (*a priori*) considère dans les dispositions de l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées les transactions et opérations intragroupe ne relevant pas d'une gestion normale comme étant élément essentiel dans l'établissement de preuves de l'existence d'un transfert indirect de bénéfiques.

L'acte anormal de gestion comme il a été déjà dit, il constitue la principale forme de transfert indirect de bénéfiques.

2) L'acte anormal de gestion

Pour R. Khelassi, dans le cadre de l'acte anormal de gestion, l'administration fiscale ne remet pas en cause l'acte de gestion en lui-même, car le contribuable ne commet aucune fraude fiscale, mais elle considère l'acte réalisé comme étant contraire à l'intérêt de l'entreprise⁵³⁹. Selon P. Serlooten : « L'application de la théorie de l'acte anormal de gestion est limitée à l'imposition des bénéfiques, La théorie de l'acte anormal de gestion trouve sa source dans les dispositions des articles 38 et 39 du Code général des impôts français⁵⁴⁰ ».

La notion de l'acte anormal de gestion souffre d'un problème aigu de définition en droit algérien. Pour ce qui est du Code de commerce, ce dernier a traité de l'acte anormal de gestion sans utiliser le terme en lui-même dans le cadre des

⁵³⁷ - Art 46 C.I.D.T.A complété par l'article 6 al 9 L.F 2009, JORA du 31 décembre 2008, n°74, p.4.

⁵³⁸ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales, Circulaire n°06/MF/DGI/DLRF/LF08, *op.cit.*, préc, pp.1 et 2. V. Art 141 bis Al 2 C.I.D.T.A concernant les formes de transfert indirect.

⁵³⁹ - R. Khelassi, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Berti Editions, Alger, 2013, p.306.

⁵⁴⁰ - P. Serlooten, *op.cit.*, n°34, p. 37.

dispositions des articles 577, 578 concernant la société à responsabilité limitée et les articles 638 concernant la société par actions avec conseil d'administration et 648 et 649 pour ce qui est de la société par actions à conseil directoire et conseil de surveillance sans donner une définition précise. Ce dernier a considéré le dépassement de l'organe de direction de ses prérogatives mentionnées dans le statut type, comme étant un acte anormal de gestion⁵⁴¹. Concernant la position actuelle de la jurisprudence algérienne en matière d'actes anormaux de gestion, aucune définition n'a été donnée jusqu'à présent par les juges. Sur le plan de la pratique, les juges de la section commerciale annulent les actes de gestion qui ne rentrent pas dans l'objet social de la société même si ils réalisent son intérêt⁵⁴². Les actions contre les actes anormaux de gestion étaient courantes pour délits d'abus de biens sociaux en Algérie, comme on a pu le constater. Mais il faut souligner qu'il y a eu une dépénalisation l'acte de gestion, l'action publique actuellement pour abus de biens sociaux suite à l'ordonnance n° 15/02 en date du 23 juillet 2015 relative aux modifications du Code de procédures pénales est limitée, le législateur a subordonné l'action publique à une plainte officielle des organes sociaux des sociétés et entreprises publiques ou celles dont le capital social est variable⁵⁴³. En matière fiscale, c'est généralement l'administration fiscale qui se base sur le paramètre de l'acte anormal de gestion pour procéder aux redressements en matière de prix de transfert, en application de l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées. On attend, une intervention du législateur algérien concernant la définition de l'acte anormal de gestion ou au moins la jurisprudence. On propose aussi une révision de l'article 363 du Code pénal et les articles 800 Code de commerce concernant la SARL et 811 du même Code concernant la SPA à fin d'unifier les peines pour abus de biens sociaux entre le Code pénal et le Code de commerce.

D'après B. Delaunay : « La notion d'acte anormal de gestion et prix de transfert sont généralement liées dans les groupes de sociétés. Autrement dit, on ne parle de prix de transfert que dans les groupes de sociétés alors que l'acte anormal de gestion vise toutes les formes de sociétés⁵⁴⁴ ».

La jurisprudence française a eu à traiter la problématique de l'intérêt général de groupe, notamment la jurisprudence du Conseil d'Etat français lors de deux arrêts en date du 28 avril 2006. Dans ces arrêts, le haut Conseil et par ses commentaires

⁵⁴¹ - V.aussi M. Salah, Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales, Ed EDIK, Oran, Algérie, 2002, p.179 et suite concernant la faute de gestion comme acte anormal, notamment p.181 et s concernant l'intérêt social et le juste motif de révocation. V. Arts 800 Als 4 et 5 C.Com.Al concernant la SARL et art 811 Als 3 et 4 C.Com.Al concernant la SPA pour ce qui est de l'acte anormal de gestion dans le cadre de l'abus de biens sociaux.

⁵⁴² - En application des dispositions des articles 577, 578 concernant la société à responsabilité limitée et les articles 638 concernant la société par actions avec conseil d'administration et 648 et 649 pour ce qui est de la société par actions à conseil directoire et conseil de surveillance.

⁵⁴³ - Art 2 de l'ordonnance n° 15/02 du 23 juillet 2015 créant article 6 bis C.P.P, JORA n° 40, p.26.

⁵⁴⁴ - B. Delaunay, Acte anormal de gestion et prix de transfert, Contrôle fiscal - Seconde partie, N° 2- Gestion & Finances Publiques, Février 2012, p.114.

a permit de remettre en cause l'intérêt général du groupe sous prétexte de l'application du régime de consolidation fiscale⁵⁴⁵.

3) Théorie de l'abus de droit dans les prix de transfert

Le cabinet Alexis spécialisé dans les prix de transfert explique que : «La procédure d'abus de droit peut trouver à s'appliquer lorsqu'un acte a pour unique objectif de réduire une imposition ou de déguiser la réalisation ou le transfert d'un bénéfice ou d'un revenu. Pour s'appliquer, elle exige toutefois que les parties aient eu l'intention de dissimuler ou d'échapper à l'impôt⁵⁴⁶».

Comme le démontre B. Maysoun, il y a généralement, un rapprochement entre la notion de l'abus de droit et l'acte anormal de gestion en matière fiscale. Ces deux théories sont reprises par les juristes et fiscalistes pour remettre en cause l'intérêt social de l'entreprise. Cela dit, il faut souligner les distinctions entre les deux notions⁵⁴⁷. D'après B. Maysoun dans le cadre de l'abus de droit, l'administration ne prétend aucune dissimulation à l'encontre du contribuable. Elle considère que l'acte est contraire à l'intérêt de l'entreprise⁵⁴⁸. P. Rassat, Th.Lamorlette, et Th. Camelli soulignent que le Code général des impôts français s'est ressourcé de l'article 42 du Code des impôts allemand Abgabenomung relatif à la théorie de l'abus de droit, cet article précise que quand il existe un abus, l'impôt est exigible de la même façon que si la situation était ordinaire. La théorie de l'abus de droit a fait l'objet d'une réforme en 2008⁵⁴⁹.

Qu'en est-t-il des méthodes de détermination des prix de transfert à l'échelle du droit fiscal algérien et du droit comparé ?

Le Code des impôts directs et taxes assimilées algérien a incombé aux entreprises opérant des opérations transfrontalières de justifier leur politique de transfert. On ne peut pas par la lecture des textes de loi dire que le législateur algérien a favorisé une méthode de détermination des prix de transfert sur une autre. Car les textes restent vagues sur ce sujet. Mais comme même, le Ministère des finances a mis en ligne un formulaire model de la déclaration de transfert de fonds auprès de la direction des

⁵⁴⁵ - L'équipe de rédaction de La revue Les nouvelles fiscales, Les nouvelles fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité, Intérêt de groupe: coup d'arrêt à la jurisprudence libérale de la CAA de Paris, Lamy une société Wolters Kluwer, n°963, 1^{er} septembre 2006, p.4.

⁵⁴⁶ - Alexis Sociétés d'Avocat, Fraude fiscale, http://www.altexis.fr/xws50_controle-fiscal-fraude-fiscale.asp.

⁵⁴⁷ - B. Maysoun, L'abus de droit en droit fiscal tunisien, Droit et sciences politiques, Droit international, Editions Publibook, Paris, 2008, pp.16 et 17.

⁵⁴⁸ - *Ibidem*.

⁵⁴⁹ - P. Rassat, Th. Lamorlette, et Th. Camelli, *op.cit.*, p.178.

«La faute de gestion est souvent invoquée pour des avances qui s'avèrent ultérieurement irrévocables à des entreprises amies; les dirigeants peuvent alors être condamnés à rembourser ces avances. Mais ces avances difficilement recouvrables ne sont pas systématiquement des fautes de gestion; les dirigeants d'une société holding n'ont pas commis de faute de gestion en conservant des activités diversifiées déficitaires car il s'agit d'un choix stratégique dont la mise en œuvre n'a pas démontré que ce choix ait été manifestement malheureux, ni contraire aux intérêts de la société». V. P. Billion, *op.cit.*, n°178, p.104.

grandes entreprises⁵⁵⁰. Cela dit et comme il va être démontré le paramètre du prix comparable reste très important, comme il sera souligné lors de l'étude des méthodes de détermination des prix de transfert. On arrive à cette observation par les dispositions de l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées qui fait référence aux conditions commerciales et financières du transfert de bénéficiaires, si elles étaient comparables et similaires à des sociétés indépendantes⁵⁵¹.

Selon Ch. Lopez, l'application des méthodes traditionnelles sont de plus en plus difficiles à être mise en vigueur, car les relations intra-entreprises sont très compliquées⁵⁵².

L'article 25 de la loi de finances algérienne de 2014 a permis à l'administration fiscale algérienne de remettre en cause la sincérité des actes contractés afin de déterminer l'assiette fiscale de l'impôt ou toute autre taxe exigible, lors du contrôle des déclarations fiscales. Lorsque ces actes auront pour but d'éluider ou de baisser le montant des impôts exigibles⁵⁵³.

Sous-section 2 : Les méthodes de détermination des prix de transfert

Il existe des méthodes traditionnelles et transactionnelles de détermination des prix de transfert.

Les méthodes traditionnelles sont les plus privilégiées comme l'indique Ch. Lopez, par l'OCDE⁵⁵⁴.

1) Le principe de pleine concurrence

Th. Vanwelkenhuyzen considère que : «Le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire la référence pour des transactions intra-groupe au prix convenu entre des entreprises indépendantes non liées pour des opérations identiques ou similaires sur le marché libre⁵⁵⁵». Pour Fl. Deboissy, Al. Maitrot de La Motte et J-Luc Pierre, il faut souligner la difficulté d'avoir des paramètres précis sur les prix pratiqués

⁵⁵⁰ - Il reste à la charge des entreprises de remplir un formulaire (déclaration) auprès de l'administration fiscale compétente ; Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des grandes entreprises, Instruction n° 43 MF /DGI/ DGE 2009, Alger le 21 Mars 2009, Objet: Déclaration de transfert de fonds, références: article 10 de la loi de finances pour 2009 et l'instruction n° 61 MF /DG/ 09 du 21 janvier 2009, pp.11 et 12.

⁵⁵¹ - Art 141 bis C.I.D.T.A.

⁵⁵² - Ch. Lopez, La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert, Annales de la faculté de Droit, Actes du colloque international : Attractivité et évasion fiscales du 7 et 8 décembre 2011, Institut International des Sciences Fiscales, Faculté de Droit, Université d'Oran, N° spécial 2013, p.143.

⁵⁵³ - Art 25 L.F 2014 créant l'article 19 bis C.P.F, JORA du 31 Décembre 2013, n°68, pp.9 et 10.

⁵⁵⁴ - Ch. Lopez, *op.cit.*, p.135.

⁵⁵⁵ - Th. Vanwelkenhuyzen, Les prix de transfert, OCDE: Principales et méthodes en matière de prix de transfert, Larcier, SolvayBrusselsSchool of Économies and Management, Belgique, 2009, p.17.

sur les marchés pour appliquer la méthode du prix comparable entre des entités indépendantes⁵⁵⁶.

Pour la doctrine française, notamment celle relatée par l'équipe de rédaction de la revue fiduciaire : « Les entreprises des groupes multinationaux doivent déterminer le prix de leurs transactions internes selon le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire à un niveau auquel auraient traité des entreprises indépendantes pour des marchés identiques. Or, des considérations internes au groupe peuvent intervenir et influencer sur la répartition des résultats entre les pays concernés par les transactions. L'administration peut imposer les entreprises situées en France à raison des bénéfices transférés vers des sociétés affiliées situées à l'étranger en utilisant les dispositions de l'article 57 du Code général des impôts français⁵⁵⁷ ». Selon le cabinet d'avocats spécialisé en matière de prix de transfert : pour l'OCDE, ces méthodes ne prennent pas en vérité les problématiques posées par les groupes multinationaux⁵⁵⁸.

Pour P. Rassat, Th. Lamorlette et Th. Camelli : «La détermination des prix de transfert n'est pas une science exacte. Du fait de l'interprétation toujours subjective du prix de pleine concurrence⁵⁵⁹ ».

Concernant la méthode du prix comparable sur le marché libre, M. Chadefaux a indiqué que, le Conseil d'Etat avait remis en cause la position de l'administration fiscale française, dans l'affaire SARL Solodet lors d'un arrêt rendu le 21 février 1990. Dans cette affaire l'administration fiscale avait comparé le prix d'une transaction liée en faisant une comparaison avec les prix de marché. Cette méthode de comparaison fut rejetée par le Conseil d'Etat, car elle était trop neutre et n'avait pas pris en considération les spécificités de l'opération liée elle-même⁵⁶⁰.

D'après S. Gelin : « La méthode du prix comparable sur le marché libre définit directement le prix de pleine concurrence pour la transaction, et justifie implicitement la marge réalisée par les deux parties, alors que la méthode du partage des bénéfices justifie explicitement ces marges. Cet aspect bilatéral est considéré comme l'avantage principal de ces deux méthodes »⁵⁶¹.

⁵⁵⁶ - Fl. Deboissy, Al. Maitrot de La Motte et J-Luc Pierre, Prix de transfert, *op.cit.*, n°456, p.13.

⁵⁵⁷ - L'équipe de rédaction de la revue fiduciaire, Détermination du résultat (BIC-IS), Régimes d'exonération des bénéfices, La revue fiduciaire Cahier Fiscal, 31 mars 2006, Cahiers n°2, RF 946, *op.cit.*, n°316, p.96.

⁵⁵⁸ - Altexis Sociétés d'Avocats, Prix de transfert-Établissement, Des prix de transfert ; v. http://www.altexis.fr/xws122_prix-de-transfert-etablissement-des-prix-de-transfert.asp, pp.2 et 3.

⁵⁵⁹ - P. Rassat, Th. Lamorlette et Th. Camelli, *op.cit.*, p.153.

⁵⁶⁰ - O. Marichal, *op.cit.*, n°63, p.25.v.aussi B. Delaunay, Acte anormal de gestion et prix de transfert, Contrôle fiscal, Gestion et finances Publiques, n° 2, Février 2012, p.114.

⁵⁶¹ - S. Gelin, sous la direction Fl. Deboissy, Al. Maitrot de La Motte et J-Luc Pierre, Prix de transfert: La méthode du partage des bénéfices, Meilleure et seule méthode ? SCMS Bureau, Francis Lefebvre, Paris, Fiscalité internationale, Etudes, Revue de Droit Fiscal n°30 du 24 juillet 2014, LexisNexis, n°456, p.11.

La méthode transactionnelle de la marge nette en anglais s'approche comme le soulignent P.Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli de la méthode du prix de pleine concurrence nette (Transactional Net Margin Méthode)⁵⁶², selon les mêmes auteurs : « Cette méthode consiste à évaluer la marge nette (normale) réalisée par des entreprises comparables, puis à la comparer avec la marge nette réalisée par les entreprises associées⁵⁶³ ».

La procédure de déclaration des sommes en Algérie, vise à contrôler les opérations de transfert de fonds de l'Algérie vers l'étranger et vis-versa. Ces dispositions sont récentes en Algérie, elles datent de 2009, et figurent à l'article 182.ter du Code des impôts directs et taxes assimilées : « *Les transferts, à quelque titre que ce soit, de fonds au profit de personnes physiques ou morales non résidentes en Algérie doivent être préalablement déclarés aux services fiscaux territorialement compétents. Une attestation précisant le traitement fiscal des sommes objet du transfert en est remise, au plus tard dans un délai de sept(7) jours à compter de la date du dépôt de la déclaration, au déclarant en vue de sa production à l'appui du dossier de demande de transfert. Ce délai de sept(7) jours n'est pas applicable en cas de non-respect des obligations fiscales. Dans ce cas, l'attestation n'est délivrée qu'après régularisation de la situation fiscale.*

L'attestation précise notamment les prélèvements fiscaux effectués ou à défaut, les références des lois et règlements accordant l'exonération ou la réduction.

Les établissements bancaires doivent exiger, à l'appui de la demande de transfert, l'attestation visée au paragraphe précédent.

Sont dispensées de cette obligation les sommes versées en rémunération d'opérations d'importation soumises à la taxes de domiciliation bancaire⁵⁶⁴.

Les modèles de déclaration et d'attestation, ainsi que les modalités d'application du présent article sont fixés par arrêté du ministre chargé des finances»⁵⁶⁵.

Comme il est mentionné dans le texte juridique algérien, les sociétés faisant des opérations d'importation sont dispensées de l'obligation de dresser une déclaration fiscale. Car ces dernières sont régies par un dispositif lourd. Suite à plusieurs cas de violation de la réglementation de change et de fraudes fiscales et douanières, les sociétés dorénavant sont obligées d'avoir une domiciliation bancaire⁵⁶⁶.

⁵⁶² - P.Rassat-Th. Lamorlette, et Th. Camelli, *op.cit.*, p.145.

⁵⁶³ - *Ibidem*.

⁵⁶⁴ - A savoir que actuellement la procédure pour avoir la domiciliation bancaire est un peu délicate, vu la nouvelle politique économique et industrielle adoptée pour encourager la consommation du produit local. V.art 2 de L.F.C 2005, JORA N°52 du 26/07/2005 concernant l'attestation de la taxe de domiciliation bancaire sur une opération d'importation ; v. Banque d'Algérie, Direction Générale des Changes, Note n°17/2016 DGC du 13 Mars 2016, un nouveau dispositif de pré-domiciliation obligatoire à compter du 15 mars 2016.

⁵⁶⁵ - Art 182 ter C.I.D.T.A créée par l'article 10 de L.F.2009, JORA du 31 décembre 2008, n°74, p.5.

⁵⁶⁶ - Le législateur a imposé une taxe de domiciliation bancaire pour les sociétés faisant des transferts de fonds de l'Algérie vers l'étranger et dans le cas contraire ; v.art 63 L.F.C 2009 modifiant l'article 2 de la loi n° 05-05 du 25 juillet 2005 portant L.F 2005 JORA du 26 juillet 2009, n°44, p. 13. V.aussi. Ministère

On ne peut pas dire à l'heure actuelle, que le Code des impôts directs et taxes assimilées a privilégié une méthode sur d'autre, mais chose qui est sûre à mon avis est que le prix de pleine concurrence reste un paramètre important dans la détermination des prix de transfert en Algérie. Cela est dû à mon avis aux dispositions de l'article 141 bis du même Code cité précédemment, qui accorde à l'administration fiscale un droit d'établir une comparaison avec des prix pratiqués par des sociétés actives dans le même domaine ou la transaction ou les transactions ont été conclues et dire si les conditions commerciales et financières entre sociétés du même groupe ont été vraiment établies suivant la notion du prix de pleine concurrence.

2) Les autres méthodes de détermination des prix de transfert

Il existe d'autres méthodes de détermination des prix de transfert, elles peuvent être résumées dans ce qui suit :

A) La méthode du prix de revient majoré

P.Rassat-Th. Lamorlette et Th. Camelli expliquent que cette méthode est adoptée pour les transactions basées sur le coût du produit, cela dit elle est inadaptée pour la détermination du prix de transfert de produit luxe, vu la valeur de la marque⁵⁶⁷.

B) La méthode du prix de revient majoré d'une marge bénéficiaire

Th. Vanwelkenhuyzen démontre que : «Pour évaluer le prix de pleine concurrence, selon cette méthode, on majore d'une marge bénéficiaire appropriée le prix de revient du fournisseur. Les problèmes posés par cette méthode concernent le calcul des coûts et la marge bénéficiaire normale ; si elle peut être utile pour vérifier les prix qui peuvent être provisoirement acceptés à la suite de l'application d'autres méthodes, il est probable qu'elle offrira surtout un critère décisif dans des cas particuliers⁵⁶⁸».

Les sociétés du groupe peuvent recourir à la méthode de partage des bénéfices.

C) La méthode du partage des bénéfices

S. Gelin soutient que: « L'application de cette méthode est limitée à l'approche résiduelle qui consiste à appliquer préalablement les méthodes

des Finances, Direction Générale des Impôts, N°5/DGI/DRPC/2010 objet : Traitement fiscal relatif aux prix de transfert, <http://www.mfdgi.gov.dz/BIFPrix%20de%20transfert20.pdf>, p.8 concernant les obligations déclaratives des sociétés faisant des transferts de bénéfices.

⁵⁶⁷ - P.Rassat-Th. Lamorlette et Th. Camelli, *op.cit.*, p.144.

⁵⁶⁸ - Comité d'affaires fiscales de l'OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, Rapport du comité d'affaires fiscales de l'OCDE 1979, n° 63, p.44.

traditionnelles pour rémunérer les fonctions de routine de chacune des entreprises et ensuite à repartir le bénéfice résiduel selon une clé de répartition appropriée⁵⁶⁹». Comme le souligne S. Gelin, cette méthode ne doit être utilisée quand dernier lieu⁵⁷⁰.

D) La méthode par formule de répartition ou Formulary method

Selon J.C. Drie, les sociétés ne sont pas obligées de joindre à leurs déclarations fiscales des documents justifiant la politique appliquée en matière de prix de transfert, sauf lors d'une procédure de vérification⁵⁷¹. D'après M. Boyer : «La clé de répartition peut être fondée par exemple sur le chiffre d'affaires, le nombre de salariés, valeur des immobilisations etc.... L'OCDE se montre très réservée à l'égard de ces méthodes qui sont totalement déconnectées de la réalité des groupes multinationaux et des marchés sur lesquels ils opèrent. En outre elles aboutiraient à taxer les groupes multinationaux selon des critères totalement différents de ceux utilisés pour des sociétés indépendantes, en contradiction avec le principe de pleine concurrence⁵⁷²».

L'administration fiscale algérienne jouit de larges attributions en matière de lutte contre les transferts indirects de bénéfices.

Section 2 : Les prérogatives de l'administration fiscale en matière de prix de transfert

Selon l'administration fiscale algérienne les sociétés qui procèdent à des transactions que ça soit à caractère commercial ou financier avec des sociétés liées dans le sens de l'article 141 du Code des impôts directs et taxes assimilées doivent justifier par une documentation leurs politique des prix de transfert pratiquée dans le cadre de ces transactions⁵⁷³.

L'administration fiscale algérienne bénéficie de grandes prérogatives en matière de prix de transfert, elle a la faculté de demander à toute société la documentation nécessaire pour justifier la politique des méthodes appliquées pour les prix de transfert. D'une autre part des accords entre l'administration fiscale et la société en tant que contribuable peuvent être fait pour éviter tout conflit. Cela dit l'administration fiscale jouit de prérogatives de contrôle des prix de transfert.

⁵⁶⁹ - S. Gelin, sous la direction Fl. Deboissy, Al. Maitrot de La Motte et J-Luc Pierre, *op.cit.*, n°456, p.13.

⁵⁷⁰ - *Ibidem*.

⁵⁷¹ - J.C Drie, Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils, 2^{ème} éd, LexisNexis Litec, n° 573, p.187.

⁵⁷² - M.Boyer, Prix de transfert, Pourquoi et comment fixer les prix des transactions interdivisionnelles, Rapport de projet, Montréal, 2007, p.23.

⁵⁷³ - Art 192 al 3 C.I.D.T.A et Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales, Bulletin d'information fiscale, N°5/DGI/DRPC/2010 objet : Traitement fiscal relatif aux prix de transfert ; <http://www.mfdgi.gov.dz/BIFPrix%20de%20transfert20.pdf>, préc, p.8.

Sous-section 1: L'obligation d'établir une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert

L'administration fiscale française, selon ses commentaires sur la fiscalité européenne, notamment celle émise par les cahiers fiscaux européens : « Doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert de l'entreprise. Outre la communication des documents nécessaires à l'expertise de sa méthode, le contribuable peut être amené à produire tout document comptable ou extracomptable susceptible d'éclairer les agents chargés de l'instruction de la demande⁵⁷⁴ ». Le Ministère des Finances algérien a introduit un arrêté du 12 avril 2012 qui établit une réglementation relative à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées. Cette documentation vise à justifier la politique pratiquée par les sociétés concernées⁵⁷⁵. Cette obligation documentaire s'applique aux sociétés à partir de l'année 2010⁵⁷⁶.

La production de la documentation en matière de prix de transfert est exigée pour les sociétés suivantes :

- *«Les sociétés actives dans le secteur de hydrocarbures ainsi que les groupements, mais l'arrêté du Ministère des Finances laisse une grande appréciation, il peut s'agir de n'importe qu'elle personne morale exerçant dans le secteur de l'hydrocarbure, ainsi que les filiales ;*
- *les sociétés par actions et les sociétés de personnes soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, c'est-à-dire au régime de l'impôt sur les bénéfices des sociétés de capitaux, ayant un chiffre d'affaires qui est égale ou dépasse cent millions de dinars (100.000.000 DA), et enfin les sociétés étrangères n'ayant pas en Algérie une domiciliation permanente, ainsi que les filiales exerçant en Algérie, mais membres de groupes de sociétés étrangers⁵⁷⁷ » ;*

On note que l'article 3 de la l'arrêté relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées n'a pas cité les groupes nationaux et cela est normal, vu qu'on ne peut parler de prix de transfert que lorsqu'il s'agit d'un transfert de bénéfices transfrontalier.

⁵⁷⁴ - Les transferts indirects de bénéfices à l'étranger, L'article 57 du C.G.I.FR, Article publié dans la Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires, 2000/1? Les Cahiers Fiscaux Européens, v. <http://www.fontaneau.com/v2/?p=272>, p.12.

⁵⁷⁵ - Arts 1 et 2 Arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées, JORA du 20 janvier 2013, n° 04, p.20.

⁵⁷⁶ - Art 10 Arrêté du 12 avril 2012, préc. p. 21.

⁵⁷⁷ - Art 3 Arrêté, préc.

En application de l'arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées : « L'administration fiscale peut à tout moment demander aux sociétés soumises au contrôle fiscal en matière de prix de transfert en cas de défaut de dépôt de documentation ou dépôt incomplet tout document susceptible d'éclairer sur la politique de transfert. La société ou les sociétés qui ont reçues des mises en demeure par l'administration fiscale doivent sous peine de sanctions produire ou compléter la documentation dans un échéancier d'un mois⁵⁷⁸ ».

Ledit décret précise que, les sociétés concernées par les prix de transfert peuvent à tout moment déposer tout document susceptible d'éclaircir l'administration fiscale⁵⁷⁹. A noter que le décret précise, que le dépôt des documents complémentaires concernant la politique employée dans les prix de transfert doit se faire au niveau des services fiscaux de l'administration fiscale compétente territorialement, elle doit être annexée à la déclaration annuelle des résultats⁵⁸⁰. L'inspecteur des impôts peut demander des documents complémentaires à la société concernée⁵⁸¹.

A mon avis l'article 9 de l'arrêté devait faire la distinction entre la direction des grandes entreprises, la direction des impôts régionale et enfin la direction des impôts ordinaire. Surtout pour ce qui est des groupes de sociétés, car quand on parle de prix de transfert, on pose toujours la problématique des groupes internationaux. Le législateur devrait instaurer des textes parallèles à l'article 160 du Code de procédures fiscales, pour ce qui est des attributions de la direction des grandes entreprises.

Il incombe aux sociétés faisant des transferts de bénéfices des obligations d'ordre déclaratif.

Il y a des sanctions relatives au défaut de réponse.

Sous-section 2: Le défaut de réponse

Le législateur algérien a mis un dispositif concernant le défaut de production ou la production incomplète de cette documentation qui est une réintégration des bénéfices transférés majorés d'une pénalité de 25 % sur le montant des bénéfices transférés de l'Algérie vers l'étranger⁵⁸².

Selon l'administration fiscale et les dispositions de l'article 192 -3 du Code des impôts directs et taxes assimilées, le défaut de réponse à la demande de renseignements entraîne une reconstitution de la base d'imposition fiscale par l'administration fiscale⁵⁸³. Pour éviter tout problème avec l'administration fiscale, les sociétés concernées peuvent conclure des accords préalables en matière de prix de

⁵⁷⁸ - Art 6 Arrêté préc.

⁵⁷⁹ - Art 5 Arrêté, préc.

⁵⁸⁰ - Art 9 Arrêté, préc.

⁵⁸¹ - Art 8 Arrêté, préc.

⁵⁸² - Art 7 Arrêté, préc.

⁵⁸³ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales, Instruction N°5/DGI/DRPC/2010 concernant : Traitement fiscal relatif aux prix de transfert, <http://www.mfdgi.gov.dz/BIFPrix%20de%20transfert20.pdf>, préc, p.8.

transfert, à défaut l'administration peut établir des preuves d'un transfert indirect de bénéfices. Selon J-CI Drie, l'administration fiscale doit réunir les preuves de l'existence d'un transfert indirect de bénéfices, elle doit prouver en premier lieu le lien de dépendance entre les sociétés concernées par le transfert de bénéfices et en second lieu apporter la preuve qu'un avantage a été consenti à une société étrangère⁵⁸⁴.

Les prix de transfert sont soumis à un contrôle de la part de l'administration fiscale.

Section 3 : Le contrôle des prix de transfert

J-CI Drie a consacré un livre sur le contrôle fiscal aux dirigeants et à leurs conseils, dans un passage sur contrôle des prix de transfert. Il déclare : « Qu'une procédure de demande de renseignement est possible selon les dispositions de l'article 13 du Code de procédures fiscales. L'administration peut obtenir auprès de l'entreprise vérifiée certaines informations sur les relations qu'elle entretient avec des entreprises étrangères apparentées et sur les modalités de détermination des prix des transactions effectuées avec ces dernières⁵⁸⁵».

Les parties peuvent recourir à une procédure d'accords préalables en matière de prix de transfert.

Sous-section 1: Les accords préalables (APP)

Par la procédure des accords préalables en matière de prix de transfert, comme l'a déclaré C. Lopez lors d'un colloque sur « La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert, Actes du colloque international » : « L'APP est défini comme un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future donnée) pour la détermination des prix de transactions au cours d'une période donnée⁵⁸⁶ ».

Selon J.C. Drie, les groupes multinationaux posent des problèmes plus dans les groupes nationaux⁵⁸⁷. N. Gharbi relate le cas du groupe AIRBUS :« Qui a été la première entreprise à bénéficier d'un accord quadrilatéral en matière de prix de transfert, le 8 avril 2004, associant l'Espagne, la Grande-Bretagne, l'Allemagne et la France. On peut penser que la construction, en commun, d'un très bel avion (A 380) n'a

⁵⁸⁴ - J-CI. Drie, *op.cit.*, n°585, p. 190.

⁵⁸⁵ - J-CI. Drie, *op.cit.*, n°580, p.189.

⁵⁸⁶ - Ch. Lopez, *op.cit.*, p.138.

⁵⁸⁷ - J.C. Drie, *op.cit.*, n° 573, p.187.

pas été pour rien dans la négociation de cet accord. À l'évidence, celui-ci traduit la volonté du pouvoir politique et des administrations fiscales européennes de rechercher des solutions adaptées aux entreprises multinationales. Il permet aux quatre États de s'accorder sur le partage du résultat concernant la fabrication et la vente d'avions entre la holding et les sociétés industrielles⁵⁸⁸».

Quel est l'avantage de l'accord préalable ?

L'accord préalable, a été défini par P.Rassat, Th. Lamorlette et Th. Camelli, selon leur argumentation de l'article 57 du Code général des impôts français, l'accord préalable en matière de prix de transfert n'est pas possible, que si il existe entre les Etats membres une convention pour neutraliser le problème de la double imposition⁵⁸⁹. Dans le cadre de l'accord préalable en matière de prix de transfert, les sociétés du groupe peuvent demander à mon avis le rescrit fiscal, qui est en vérité une interprétation de l'administration fiscale d'une situation fiscale déterminée d'après notre lecture des textes fiscaux⁵⁹⁰.

Dans ce cadre, le législateur algérien a introduit le rescrit fiscal dans deux articles, il s'agit des dispositions des articles 174 bis et 174 ter du Code des procédures fiscales puis le premier Ministre algérien a introduit le décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal⁵⁹¹.

L'administration fiscale algérienne peut formuler des rescrits fiscaux. Suite au décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal. Selon les dispositions de l'article 2 du décret : *«Le rescrit fiscal est une prise de position formelle de l'administration fiscale, saisie par un contribuable de bonne foi relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises. Ce rescrit constitue une réponse précise et définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur»*.

Par la lecture des textes relatifs au rescrit, on s'aperçoit que le gouvernement algérien lui a donné une grande importance. D'autre part, il ressort de l'analyse des textes suivants que ces demandes d'interprétation des situations fiscales des contribuables relèvent de la direction des grandes entreprises, notamment par les dispositions des articles 4, 5 et 6 de ledit décret. Le directeur des grandes entreprises a

⁵⁸⁸ - N. Gharbi, Le contrôle fiscal des prix de transfert, L'Harmattan, Finances publiques, Paris, 2005, p.11.

« Seconde étape, détermination des flux intra-groupe qui vise à définir les transactions avec les sociétés liées. Les contrats, les flux financiers, matières ou échanges intellectuels permettront de déterminer un premier périmètre. Les flux financiers et matières sont les plus évidents, mais une réflexion doit également être menée sur les échanges d'informations»; v. Politique de prix de transfert fiche n°1 : Méthodologie de la fixation des prix de transfert <http://prixdetransfert.files.wordpress.com/2008/10/fiche-documentation-nc2b01-methodologie-de-determination-des-prix-de-transfert.doc>, pp.2 et 3.

⁵⁸⁹ - P.Rassat, Th. Lamorlette et Th. Camelli, *op.cit.*, p.154.

⁵⁹⁰ - Arts 174 bis et 174 ter du C.P.F.

⁵⁹¹ - Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, JORA du 12 Septembre 2012, n°50, p.8.

un délai de 4 mois pour répondre à la demande formulée par le contribuable⁵⁹². En cas de défaut de réponse, l'administration fiscale perd son droit d'effectuer les redressements nécessaires⁵⁹³.

Le rescrit ou bien l'interprétation donnée par l'administration fiscale est opposable à cette dernière, car à mon avis, le décret relatif au rescrit fiscal a considéré le rescrit comme étant définitif⁵⁹⁴. Il a précisé aussi que le rescrit formulé par l'administration fiscale ne peut concerner que le contribuable, à mon avis dans le cas du groupe demandeur sans s'entendre à d'autres groupes de sociétés⁵⁹⁵.

On conclut que le législateur a limité le rescrit fiscal aux demandes formulées auprès de la direction des grandes entreprises, c'est-à-dire les sociétés et groupes relevant de cette administration, sans l'étendre à une autre catégorie de contribuables. Alors que ces dernières, auraient besoin quelques fois d'interprétations de leurs positions fiscales.

L'administration fiscale doit établir des preuves pour dire qu'une société ou un groupe a fait un transfert indirect de bénéfices.

Sous-section 2 : La preuve du transfert de bénéfices

Pour le Comité d'affaires fiscales de l'OCDE :« L'administration fiscale cherche avant tout, des preuves tangibles qu'un service a été rendu de la part d'une société à une autre société du groupe, puis la société doit ramener la preuve qu'une charge a été supportée par la société aidante. Après cela, il sera du ressort de cette administration fiscale d'accepter ou de refuser la déduction du paiement qui a été supporté à cette occasion⁵⁹⁶».

Selon Mr P. Serlooten, l'administration doit ramener la preuve de l'existence des conditions mentionnées dans l'article 57 du Code général des impôts français pour procéder à la réintégration des bénéfices⁵⁹⁷. Pour ce qui est de l'administration fiscale algérienne, cette dernière jouit des prérogatives pour demander à la ou les sociétés faisant des transferts indirects de bénéfices de justifier la nature des relations entre elle et la ou les sociétés étrangères domiciliées hors du territoire algérien et de justifier la méthode employée en matière de prix de transfert, la nature des opérations industrielles, commerciales ou financières avec les sociétés situées hors de

⁵⁹² - Art 6 du Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, pré.

⁵⁹³ - Art 7 du Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, pré.

⁵⁹⁴ - Art 2 du Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, pré.

⁵⁹⁵ - Art 10 du Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, pré.

⁵⁹⁶ - Comité d'affaires fiscales de l'OCDE, Prix de transfert et entreprises multinationales, Rapport du comité d'affaires fiscales de l'OCDE 1979, *op.cit.*, n° 170, p.87.

⁵⁹⁷ - P. Serlooten, *op.cit.*, n°629, p. 399.

l'Algérie suivant les dispositions de l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées⁵⁹⁸.

Notre législateur a exigé des sociétés effectuant des transferts de bénéfiques, en plus des déclarations fiscales à accomplir, d'élaborer une politique permettant de justifier la politique des prix de transfert, à défaut des pénalités seront infligées aux sociétés concernées⁵⁹⁹. Il a fallu attendre deux ans pour qu'un arrêté soit établi par le Ministère des Finances fixant les modalités d'application de l'article 169 du Code des impôts directs et taxes assimilées concernant la documentation exigée des sociétés en matière des prix de transfert.

La documentation justifiant les prix de transfert doit comprendre selon l'article 4 de l'arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées deux sortes de documentations: une documentation de base relative aux informations générales concernant le groupe et une documentation spécifique à la société membre du groupe⁶⁰⁰.

⁵⁹⁸ - « Le traitement fiscal réservé à ces opérations, pour cela l'inspecteur des impôts doit adresser à cet effet une demande écrite à la société concernée précisant la société étrangère concernée par cette vérification, l'objet de la transaction ou l'activité, ainsi que le pays concerné»; v.Art 17 : Il est créé, au sein de la partie 2 titre 1 chapitre 2 du code des procédures fiscales, un article 20 ter rédigé comme suit :

« Art 20 ter.- Au cours des vérifications prévues aux articles 20 et 20 bis ci-dessus, les agents de l'administration fiscale peuvent, en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfice au sens des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et taxes assimilées, demander à l'entreprise des informations et documents précisant la nature des relations entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises situées hors d'Algérie, la méthode de détermination des prix de transfert liés aux opérations industrielles, commerciales ou financières avec les entreprises situées hors d'Algérie, le cas échéant, les contreparties consenties, les activités exercées par les entreprises situées hors d'Algérie liées par des opérations industrielles, commerciales ou financières à l'entreprise vérifiée ainsi que le traitement fiscal réservé à ces opérations.

Les demandes écrites doivent indiquer explicitement les points sur lesquels l'inspecteur juge nécessaire d'obtenir des informations et documents et, ce, en précisant l'entreprise étrangère visée, le produit objet de la transaction ou l'activité concernée par la vérification ainsi que le pays ou le territoire concerné.

Le délai de réponse et les procédures de rectification sont les mêmes que ceux prévus par l'article 19 ci-dessus.».

⁵⁹⁹ - Art 21 L.F.C.2010 du 29 août 2010, JORA n°49, p.8 créant l'article 169 bis C.P.F: « Les sociétés visées à l'article 160 ci-dessus, lorsqu'elles sont apparentées, sont tenues de mettre à la disposition de l'administration fiscale, en plus des déclarations prévues à l'article 161 du même code, une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert pratiquée dans le cadre des opérations de toute nature réalisés avec des sociétés liées au sens des dispositions de l'article 141 du Code des impôts directs et taxes assimilées .

- *Le défaut de production de la documentation entraîne l'application des dispositions de l'article 192-3 du code des impôts directs et taxes assimilées.*
- *Les modalités d'application du présent article sont précisées par un arrêté du ministre chargé des finances».*

⁶⁰⁰ - Selon les dispositions de l'article 4 de l'arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués, la première documentation concernant le groupe tout entier doit comprendre les documents suivants: « La description générale de l'activité exercée incluant les changements intervenus au cours de l'exercice, la description de la structure organisationnelle et la nature des relations de la société algérienne et la société étrangère et/ou la société algérienne et l'autre

Selon l'article 192 du Code des impôts directs et taxes assimilées, en cas de défaut de production ou la production incomplète de documentation en matière de prix de transfert, après l'expiration du délai de 30 jours de la notification de l'avis de l'administration fiscale une amende d'un montant de 500.000 DA sera imposée à l'encontre de la société concernée. L'administration fiscale a l'autorité pour infliger une amende supplémentaire de 25 % sur l'assiette des bénéfices indirectement transférés lorsque la société ou les sociétés concernées auraient manqué à leurs obligations fiscales⁶⁰¹. Selon l'administration fiscale algérienne, l'application de cette amende est de plein droit suite à la non présentation des documents justifiant la politique des prix de transfert⁶⁰². A mon avis le législateur devrait transférer les dispositions de l'article 192 du Code des impôts directs et taxes assimilées au Code de procédures fiscales, ainsi que les articles suivants. Car se sont des dispositions qui se rapportent directement aux procédures fiscales.

On constate par la lecture des textes juridiques dans le Code des impôts algérien et les bulletins d'information de l'administration fiscale, qu'il y a une obligation de fournir à l'administration fiscale tout les documents utiles permettant de justifier la politique des prix de transfert pratiquée par les entreprises relevant de la direction des grandes entreprises, dans le cas où les entreprises concernées ne répondent

société algérienne (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires, courant d'affaires...) ;

- *la description générale des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs engagés par chacune des sociétés liées ;*
- *la description générale de la politique de prix de transfert du groupe.*
- *la documentation relative à la société membre doit comprendre ce qui suit : la description de la société, des activités qu'elle exerce et la nature des transactions qu'elle réalise en incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;*
- *la description des opérations réalisées avec d'autres sociétés apparentées incluant la nature des flux et les montants, y compris les redevances. Ces éléments peuvent être présentés par flux globaux par type de transaction ;*
- *les copies des rapports annuels du commissaire aux comptes et des états financiers pour l'exercice visé par la documentation; la liste des principaux actifs incorporels détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire...) en relation avec la société ;*
- *les copies de tous les contrats entre les sociétés concernées ;*
- *les informations financières, frais générales et administratives, coûts de recherche et de développement ;*

La présentation de la méthode de détermination des prix de transfert appliquée et la justification de cette méthode au regard du principe de pleine concurrence et permettant une analyse de comparabilité (analyse du marché, analyse fonctionnelle, situation économique, les clauses contractuelles)».V. aussi Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, Les prix de transfert : problématique de la fiscalité internationale, n° 67, 2013, p.5.

⁶⁰¹ - Art 192 Al 3 C.I.D.T.A .

⁶⁰² - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation et de la Réglementation, Objet: Sanction pour défaut de production de la documentation justifiant la politique des prix de transfert appliquée, Documentation à produire lors d'une vérification, Circulaire n° 01 /MF/DGI/DLRF/LF2013, Alger 11 Fév. 2013, p.2.

pas à cette obligation ou ne répondent pas aux demandes d'éclaircissements concernant la méthode de détermination des prix de transfert⁶⁰³.

En plus il y a une possibilité d'appliquer une amende fiscale de 25% retenue sur les bénéficiaires transférés réintégrés, si il y a défaut de production ou de production incomplète de documentation exigée par l'administration fiscale, comme il a été déjà souligné⁶⁰⁴. L'administration fiscale algérienne a recours à des comparaisons avec les entreprises indépendantes pour effectuer les redressements fiscaux nécessaires, en cas de preuves de l'existence de transfert de bénéfices⁶⁰⁵.

Comme l'indique, Al. Atangana, les Codes fiscaux des pays arabes autorisent les redressements fiscaux en cas de contrôle des prix de transfert par l'administration fiscale, lorsque cette dernière aura établi des preuves sur l'existence de transfert de bénéfices à l'exception du Code général des impôts tunisien⁶⁰⁶.

Le législateur algérien a doté la fiscalité des prix de transfert d'une certaine importance juridique, vu qu'il a introduit plusieurs nouveaux textes pour renforcer cette fiscalité spécifique. Les méthodes de détermination des prix de transfert restent floues en droit algérien. Concernant la documentation devant être présentée par les entreprises voulant bénéficier des accords préalables en matière de prix de transfert, elle est assez précise après les dernières interventions du Ministère des finances algérien.

Le groupe de sociétés peut faire l'objet d'un contrôle fiscal.

Chapitre 3: Le contrôle fiscal au sein du groupe

Les sociétés faisant partie du périmètre de consolidation fiscale peuvent faire l'objet d'un contrôle fiscal pour les déclarations déposées. Le résultat d'ensemble du groupe peut être vu en révision en cas de sortie des sociétés filiales du groupe de sociétés, la sortie de la société mère entraîne la cessation du régime de consolidation fiscale. On parlera du contrôle fiscal au sein du groupe dans la première section, puis des retraitements en cas de sortie ou cessation dans la deuxième section. Le droit de contrôle peut s'exercer à l'égard aussi bien de la société mère que des filiales.

On constate que, le législateur algérien a élaboré des dispositions spécifiques au contrôle fiscal au sein du groupe de sociétés, cela dit les normes régissant cette procédure restent très limitées pour les groupes de sociétés, ils peuvent se résumer en un seul article qui est l'article 160 du Code de procédures fiscales. Selon M. Ben

⁶⁰³ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, La loi de finances complémentaire pour 2010, La lettre de la DGI, n°48, Novembre 2010, p.6.

⁶⁰⁴ - *Ibidem*.

⁶⁰⁵ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, Les prix de transfert : problématique de la fiscalité internationale, n°67, 2013, p.4.

⁶⁰⁶ - Al. Atangana, Evolution et perspectives du contrôle des prix de transfert en Afrique, Master spécialisé management, Droit des affaires et fiscalité, Ecole supérieure de commerce de Rouen, 2007, p.30.

Mansour et H. Bouznad, l'administration exerce un droit de contrôle sur l'ensemble des actes et déclarations, elle peut avoir les informations nécessaires auprès de n'importe quelle administration habilitée à lui fournir des éléments probants pour établir un redressement fiscal⁶⁰⁷.

Le droit de contrôle peut être exercé sur les comptes de la société mère ou bien les sociétés filiales ou sur les deux.

Section 1 : L'exercice du droit de contrôle

Le droit de contrôle s'exerce avant tout sur la société mère.

Sous-section 1 : L'exercice du droit de contrôle à l'égard de la société mère

Le Code de procédures fiscales algérien ne fait pas de distinction entre le contrôle exercé sur la société mère et celui relatif aux sociétés filiales.

L'article 160 du Code de procédures fiscales a déterminé les personnes morales relevant de la direction des grandes entreprises. Il s'agit des personnes morales réalisant un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 100 millions de dinars sont contrôlées par la direction des grandes entreprises à Alger. Le texte de l'article 160 du Code de procédures fiscales cite aussi :

«Les groupes de sociétés de droit ou de fait dont l'un des membres réalise un chiffre d'affaires supérieur à 100 millions de dinars ;

- les entreprises exerçant dans le secteur des hydrocarbures conformément à la loi relative aux activités de prospection, de recherche d'exploitation et de transport par canalisations des hydrocarbures ainsi que les activités accessoires ;

- les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux telles que visées par l'article 136 du Code des impôts directs et taxes assimilées dont le chiffre d'affaire, à la clôture de l'exercice, est supérieur ou égal à cent millions de dinars (100.000.000 DA) ;

- les groupements de sociétés de droit ou de fait, lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à cent millions de dinars (100 000 000 DA) ;

- les sociétés implantées en Algérie membres de groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie telles que visées par l'article 156-1 du Code des impôts directs et taxes assimilées⁶⁰⁸».

⁶⁰⁷ - M. Ben Mansour et H. Bouznad, *op.cit.*, p.47.

⁶⁰⁸ - Art 160 C.P.F modifié par l'article 30 L.F 2016, n°72, p.14 ; v. aussi Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction Générale des Grandes entreprises, Lettre n°27, p.2.

Concernant les impôts payés auprès de la direction des grandes entreprises; il y a les impôts, taxes et redevances payés par les entreprises pétrolières et les retenues à la source de l'impôts sur les bénéfices des sociétés; v.Art 162 modifié par l'article 32 L. F 2016, n°72, p.15. Pour ce qui est des déclarations fiscales auprès de la direction des grandes entreprises; v. Art 161 C.P.F modifié par l'article 31 de LF 2016, n°72, p.14.

A noter que le Ministère des finances a introduit l'arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale⁶⁰⁹. Au début de l'année 2005, selon la réglementation de la direction des grandes entreprises : «La compétence de la DGI était limitée sur un périmètre géographique :

- toutes les entreprises qui relèvent du régime fiscal de droit commun situées dans les wilayas d'Alger, Blida, Tipaza, Boumerdes et Tizi ouzou ;
- toutes les sociétés exerçant dans le secteur des hydrocarbures, quel que soit le lieu de leurs sièges sociaux ;
- toutes les sociétés membres de groupes étrangers⁶¹⁰».

Concernant les recours administratifs formulés par les groupes de sociétés, ils sont déposés au niveau de la commission de recours centrale domiciliée à Alger. Il n'existe pas de textes express qui stipulent notre position. Mais le texte de l'article 81 bis du Code de procédures fiscales renvoi à direction des grandes entreprises. Cette dernière est compétente pour gérer et contrôler les dossiers fiscaux des groupes de sociétés.

Selon l'article 81 bis alinéa 1 du Code de procédures fiscales, la commission centrale de recours en Algérie est appelée à émettre un avis sur les recours formulés par les contribuables relevant de la direction des grandes entreprises et pour lesquelles cette dernière a rendu préalablement une décision de rejet total ou partiel⁶¹¹.

La commission est appelée aussi à statuer dans les contentieux dont le montant total des droits et pénalités en matière d'impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires excède soixante-dix millions de dinars (70.000.000 DA), et dont les demandes ont été rejetées. La commission se réunit sur convocation de son président. La commission de recours convoque dans tout les cas les contribuables, dans ce cadre la commission peut entendre soit le directeur des impôts de la wilaya, soit le directeur des grandes entreprises⁶¹². D'après le Code de procédures fiscales, les commissions de recours peuvent prononcer le rejet ou l'acceptation des recours formulé par le

⁶⁰⁹ - Arrêté interministériel du 21 février 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, JORA du 29 Mars 2009, n°20, p.11.

⁶¹⁰ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction Générale des Grandes Entreprises, Lettre n° 21, juillet 2005, p.6. Concernant les inspections des impôts dans les wilayas relevant de la direction régionale des impôts d'Oran ; v. Arrêté du 21 décembre 1999 modifiant et complètent l'arrêté du 19 décembre 1995 portant création des inspections des impôts dans les wilayas relevant de la direction régionale des impôts d'Oran, JORA du 19 avril 2000, n° 22, p.41. Pour ce qui est de la consistance territoriale, l'organisation et les attributions des directions régionales et des directions de wilaya des impôts ; v. Arrêté du 12 juillet 1998 fixant la consistance territoriale, l'organisation et les attributions des directions régionales et des directions de wilaya des impôts, JORA du 25 octobre 1998, JORA n°79, p.10. Art.11 :

La direction régionale des impôts d'Oran, comprend les directions des impôts de wilaya de :- Tlemcen, Sidi Bel Abbes, Oran Est, Ain Temouchent, Saida, Mascara, Oran Ouest. V. Arrêté du 12 juillet 1998 fixant la consistance territoriale, l'organisation et les attributions des directions régionales et des directions de wilaya des impôts, *op.cit.*, p.10.

⁶¹¹ - Art 81 bis A1 1 C.P.F modifié par l'article 27 L.F 2016, p.13.

⁶¹² - Art 81 bis A1 3 C.P.F modifié par l'article 27 L.F 2016, pp.13 et 14.

contribuable, le silence vaut rejet du recours, le contribuable pourra introduire une action devant le tribunal administratif⁶¹³.

La question qui reste posé à mon avis, est ce que la commission de recours centrale est compétente pour formuler des avis d'acceptation ou de rejet concernant les réclamations formulées par les groupes de sociétés, lorsque le montant total des droits et pénalités est au dessus de soixante-dix millions de dinars (70.000.000 DA) ?

A mon avis la réponse est non, car l'article 160 du Code de procédures fiscales a exigé pour les groupes de sociétés relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises, la réalisation d'un chiffre d'affaire supérieur à 100 millions de dinars.

Les avis de la commission selon les dispositions du Code de procédures fiscales doivent préciser le montant des dégrèvements demandés ou décharges. Ces avis sont notifiés aux contribuables, dans un délai d'un mois selon les cas soit par le directeur des impôts de la wilaya soit par le directeur des grandes entreprises⁶¹⁴.

La vérification de l'ensemble des sociétés du groupe n'est pas obligatoire, dans tout les cas l'administration fiscale n'est pas en mesure d'adresser un avis de vérification à la société mère pour l'ensemble des déclarations du groupe, selon M.H. Raffin les sociétés filiales doivent avoir des notifications de vérification individuelles⁶¹⁵.

D'après P.Moine, en France, la société mère doit produire deux déclarations, la première est relative à ses propres résultats et la deuxième elle concerne les résultats de l'ensemble des sociétés faisant partie du périmètre d'intégration. Dans tout les cas le droit de vérification accordée à l'administration fiscale est limité pour une fois concernant la même période⁶¹⁶.

Le droit de contrôle peut être exercé à l'égard d'anciennes sociétés filiales du groupe de sociétés.

Sous-section 2 : L'exercice du droit de contrôle à l'égard d'anciennes filiales d'un groupe de sociétés

Comme le cite P. Moine, lorsque l'administration fiscale pratique un redressement fiscal sur une période où une société filiale était membre d'un groupe, le montant de l'impôt redressé est calculé sur le résultat d'ensemble de cet ancien groupe. P. Moine souligne que seule la société mère peut faire l'objet d'un nouveau contrôle⁶¹⁷.

⁶¹³ - Art 81 Al 2 C.P.F modifié par l'article 26 L.F 2016, p.11.

⁶¹⁴ - Art 81 Al 3 C.P.F modifié par l'article 26 L.F 2016, p.11.

A noter que ces dispositions entrent en vigueur, notamment les articles 81 et 81 bis du Code de procédures fiscales dès le premier janvier 2017; v.Art 28 L.F 2016 : Les nouvelles dispositions des articles 81 et 81 bis C.P.F notamment les articles 26 et 27 LF 2016, p. 14.

⁶¹⁵ - P. Moine, Préface de M-H Raffin, Le régime fiscal des groupes de sociétés, *op.cit.*, n°550, p.200.

⁶¹⁶ - P. Moine, *op.cit.*, n°531, p.195.

⁶¹⁷ - Art 51 C.P.F.Fr, v.aussi P. Moine, *op.cit.*, n°547, p.199.

Il a été statué par le Conseil d'État français dans deux arrêts successifs en date du 17 décembre 1975, n°90991 et 25 novembre 1966 n°63522 que : « l'administration était en droit de vérifier la comptabilité d'exercices prescrits, dès lors que des déficits nés au cours de ces exercices sont imputés sur les résultats d'exercices non prescrits.⁶¹⁸».

Il y a des obligations fiscales incombant à la société mère notamment en matière de déclaration fiscale.

Section 2 : Les obligations fiscales incombant à la société mère du groupe

La souscription des déclarations en euros n'est pas concevable dans le cadre du Code de procédures fiscales algérien, même pour les sociétés de nationalité étrangère actives en Algérie, elles doivent s'acquitter de l'impôt sur les bénéfices des sociétés en dinars algérien. C'est pour cela, qu'il existe en comptabilité des comptes appelés les comptes de conversion monétaire, notamment dans le nouveau Système financier comptable⁶¹⁹. Dans ces dernières dispositions, on constate que le législateur algérien s'est préoccupé de la comptabilité des groupes multinationaux.

En France, des obligations déclaratives du groupe intéressent la seule société intégrante. Selon An. Charveriat et J.Y. Mercier, la société mère doit souscrire la déclaration du résultat d'ensemble du groupe⁶²⁰. Selon l'article 223 Q Code général des impôts français, les sociétés filiales et la société mère du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats propres⁶²¹.

⁶¹⁸ - « Ces arrêts du conseil d'État français reposent en réalité sur le fait que le déficit d'un exercice constitue une charge des exercices suivants (C.G.I.FR.art.209-I, al.3)» ; CE 17 décembre 1975, n°90991 et CE 25 novembre 1966 n°63522 ; v. P. Morgenstern, Initiation à l'intégration fiscale, *op.cit.*, n°309, p.198.

⁶¹⁹ - Art 132-8 S.F.C.Al.

⁶²⁰ - « L'imprimé à utiliser pour cette déclaration est le même que celui utilisé pour les déclarations individuelles des sociétés membres»; An- Charvériat, J-Y Mercier et la rédaction des Éditions Francis Lefebvre en collaboration avec J-Y Cariou, La pratique de l'intégration fiscale, Résultat d'ensemble, Distributions, Restructurations, Déclarations, Conventions, Edition Francis Lefebvre, A jour au 1 er octobre 2004, Levallois, n°11080, p. 222.

⁶²¹ - Art.223Q C.G.I.Fr. Cela dit, chaque société du périmètre (tête et filles) doit souscrire une déclaration de résultats n°2065 accompagnée de chacun des imprimés qui composent la liasse fiscale. V.An-Charvériat, J-Y Mercier et la rédaction des Éditions Francis Lefebvre en collaboration avec J-Y Cariou, *op.cit.*, n°s 11110 et 11115, p. 221.

« En France, l'élaboration de la déclaration d'ensemble, au niveau de la société mère se décompose en plusieurs étapes : 1. Les résultats fiscaux individuels calculés sur la liasse individuelle de chaque société sont recopiés sur un imprimé spécifique, l'imprimé 2058-imprimé 2058-ER individuel est établi pour chaque société, y compris la société mère.

2. Puis, les opérations intragroupes (cessions d'immobilisation, abandon de créance, distribution de dividendes, etc.) sont neutralisées, au niveau de chaque société, sur l'imprimé 2058-ER individuel. Ces neutralisations sont ajoutées/déduites du résultat fiscal initial de la société pour aboutir à un résultat fiscal rectifié.

3. Un imprimé 2058-ER groupe est ensuite établi, regroupent l'intégralité des résultats fiscaux, des neutralisations effectuées et des résultats rectifiés calculés sur les imprimés 2058-ER individuels des sociétés membres du groupe intégré, conduisant au calcul du résultat fiscal d'ensemble du groupe.

Les sociétés du groupe en France peuvent opter pour des déclarations du groupe en euros, elles peuvent aussi souscrire des déclarations électroniques, cette dernière possibilité est reconnue en droit fiscal algérien pour les déclarations déposées auprès de la direction des grandes entreprises comme il va être démontré. Selon R. Villegier, la conversion en euros peut se faire soit au début de l'exercice soit à la fin de ce dernier⁶²².

D'après An. Charvériat et J-Y. Mercier, l'élaboration des déclarations du groupe fiscal concerne chacune des sociétés membres et la deuxième: la mère intégrante⁶²³.

Les sociétés du groupe peuvent opter pour des déclarations fiscales par voie électronique.

Sous-section 1 : La souscription des déclarations par voie électronique

Le bulletin d'information de la DGI algérienne a consacré un numéro aux déclarations électroniques : «La DGI a commencé au cours de l'année 2013 à dématérialiser les procédures fiscales pour les contribuables éligibles à la DGE. À cet effet, une nouvelle adresse web (www.jibayatic.dz) a été mise à la disposition des contribuables pour qu'ils puissent déclarer et payer à distance via un portail internet sécurisé. À l'effet de bénéficier de ce nouveau service, les sociétés désirant y adhérer doivent souscrire un cahier des charges disponible en libre téléchargement sur le site web en question, dédié exclusivement à cette opération.»⁶²⁴. La déclaration électronique a fait aussi l'objet d'un séminaire national intitulé : «Séminaire sur le système d'information : vers une administration électronique» en date du 8 Avril 2014 au siège du Ministère des Finances⁶²⁵. Dans l'exposé du nouveau système d'information, il a été relaté dans le séminaire que : « Le logiciel prend en charge la déclaration de revenus à la fois sur la base de formulaires de déclarations ainsi que sur la base de sujets impôts. Le logiciel utilise ces deux processus d'imposition pour attribuer les recettes d'impôt aux comptes appropriés dans le système financier. Une fois qu'un type d'impôt est attribué à

4. *Il peut ensuite être procédé aux différentes options de gestion (notamment imputation des déficits d'ensemble, report en arrière du déficit d'ensemble, etc.). Le résultat d'ensemble final ainsi obtenu servira de base à calcul de l'IS et des contributions additionnelles dus par la société mère pour le groupe intégré» ; v.C. Cattier, Intégration fiscale: De la déclaration individuelle au paiement de l'IS groupe, <http://www.compta-online.com/integration-fiscale-de-la-declaration-individuelle-au-paiement-de-is-groupe-ao882>, compta-online.com.*

⁶²² - R. Villegier, Droit fiscal, *op.cit.*, p.79.

⁶²³ - An. Charvériat, J-Y. Mercier et la rédaction des Éditions Francis Lefebvre en collaboration avec J-Y. Cariou, La pratique de l'intégration fiscale, *op.cit.*, n°s 11000 et 11005, p.221.

⁶²⁴ - «Une fois la déclaration faite, l'entreprise procédera alors au téléchargement d'un ordre de virement qu'elle transmettra à sa banque dans l'objectif d'effectuer un virement au profit de la DGE. Afin de sécuriser les procédures onlines, la DGE dispose d'un certificat électronique, de renom international, qui offre une haute garantie pour les adhérents à cette nouvelle télé procédure». Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, Une structure tournée vers la performance, n° 65.2013, p.3.

⁶²⁵ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Séminaire sur le système d'information, Vers une administration électronique, 2014, p. 7.

un contribuable, le logiciel utilise des règles métier prédéfinies pour effectuer la validation automatique de la déclaration⁶²⁶». A présent les contribuables peuvent avoir leurs numéros d'identifiant fiscal et une attestation d'immatriculation par internet, cette procédure est entrée en vigueur à partir du 8 Mai 2016, cela dit pour les groupes de sociétés qui relèvent de la direction des grandes entreprises, il faut avoir le certificat d'existence pour l'octroi du numéro d'identification fiscal⁶²⁷.

Le législateur algérien a permis le versement des acomptes provisionnels de l'impôt par voie de la déclaration (série G.N°50): le 1er Acompte, le 20 mars ; le 2ème: le 20 juin et le 3ème: le 20 novembre de l'année au cours de laquelle sont réalisés les bénéfices ou par voie électronique suivant l'article 164 alinéa 2 Code de procédures fiscales. Il a permis également le paiement de la TVA par voie électronique, c'est ce qui ressort de l'article 165 du Code de procédures fiscales. Il a autorisé la centralisation du montant de la TVA pour l'ensemble des entités ou établissements de l'entreprise. Il aurait dû utiliser les termes de l'ensemble des sociétés du groupe aussi. Pour les déclarations déposées devant la direction des grandes entreprises. Le législateur a permis aussi le paiement de la TAP par voie électronique selon l'article 166 du Code de procédures fiscales. La date de mise en œuvre de l'option pour la télé déclaration et le télé règlement, ainsi que les procédures et conditions spécifiques de son application sont définies par voie réglementaire⁶²⁸.

Il faut rappeler, que même les acomptes en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés peuvent bénéficier de la déclaration électronique⁶²⁹. A mon avis le législateur algérien devrait étendre ces dispositions aux autres catégories de contribuables et leurs permettre de faire des déclarations par voie électronique.

En revenant au droit fiscal français, comme le précise P. Gastineau : «L'article 41 de la loi de finances rectificative française pour 1999, oblige les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à 15000000 d'euros, hors taxes, à souscrire par voie électronique leurs déclarations d'impôt sur les sociétés relatives aux exercices clos à compter du 31 décembre 2000 ainsi que leurs déclarations de TVA déposées à compter du 1^{er} mai 2001⁶³⁰».

⁶²⁶ - « Il calcule également tout passif d'impôt, les remboursements et les pénalités. S'il n'y a pas d'erreurs ou d'exceptions sur la déclaration d'impôt, le logiciel crée un document du passif fiscal pour ce contribuable dans le système financier. Lors de l'exécution des processus de facturation périodique, le logiciel peut être utilisé pour générer des documents de passif d'impôt qui peuvent être transmis au contribuable»; Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Séminaire sur le système d'information, Vers une administration électronique, 2014, p. 7.

⁶²⁷ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Communiqué : Immatriculation fiscale en ligne, <http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/communiques/nif-enline.pd.v.aussi>
<https://nifenligne.mfdgi.gov.dz/>

⁶²⁸ - Art 166 dernier Al C.P.F.

⁶²⁹ - Art 164 Al 6 C.P.F.

⁶³⁰ - n°99-1173 du 30 décembre 1999 (Dr.fisc.2000, n°4, comm.n°44) ; L'instruction du 21 décembre 2000 (BOI 13 K-11-00 ; Dr.fisc.2001, n°3, Instr.12546), a commenté les dispositions de l'article 41; v. P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n° 406, p.289.

Sous-section 2 : Le principe de solidarité entre sociétés du groupe pour le paiement de l'impôt :

La question du principe de solidarité dans le paiement du montant de l'IBS est très pertinente surtout pour les groupes de sociétés. En Algérie, il n'y a pas à l'heure actuelle de textes express, concernant la solidarité fiscale entre la société mère et les sociétés filiales concernant le paiement du montant de l'IBS exigible pour le groupe de sociétés. Cette carence législative est très importante à mon avis, cela dit, on revient à la pratique de l'administration fiscale algérienne. Selon cette dernière, la société filiale, demeure, toutefois, solidairement responsable du paiement de l'IBS, émis par voie de rôle au nom de la société -mère⁶³¹.

Le législateur français a voulu appréhender la remontée des pertes à la société mère, il a prévu dans le septième alinéa de l'article 223 A du Code général des impôts français, qui stipule que chaque société du groupe est solidaire du paiement de l'impôt sur les sociétés, de l'imposition forfaitaire annuelle et du précompte et l'ensemble des amendes etc., dont la société mère serait redevable, comme le souligne P. Gastineau⁶³². D'après les dispositions de l'article 223 A du Code général des impôts français, les sociétés du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés, comme le souligne R. Villegier⁶³³.

Le contrôle fiscal est élaboré suite à un avis de vérification adressé à la société mère ou les sociétés filiales ou bien les deux.

Section 3: Le redressement fiscal

Le redressement fiscal opéré par l'administration fiscale, est une procédure décisive après que l'administration fiscale aura établi les preuves de l'existence d'anomalies dans les déclarations fiscales, qu'il s'agisse des déclarations émanant de la société mère ou des sociétés filiales. L'administration fiscale peut procéder à un redressement fiscal dès qu'elle sera en possession de preuves d'une fuite fiscale.

Sous-section 1 : La notification de redressement

A signaler que le redressement des groupes de sociétés pose un sérieux problème à mon avis en Algérie. La question qui s'impose dans ce cadre peut être la suivante : Est-ce que le redressement fiscal touche la société mère ou bien les filiales ou les deux en même temps ?

⁶³¹ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Fiscalité des groupes de sociétés ; <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes>.

⁶³² - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°411, p.294.

⁶³³ - R. Villegier, Droit fiscal, L'intégration fiscale des groupes de sociétés, Collection Systèmes, Librairie Générale de droit et de jurisprudence, 1992, p.75.

Il existe des dispositions concernant les redressements fiscaux régis par la direction des grandes entreprises, mais elles ne sont pas spécifiques aux groupes de sociétés. Selon les dispositions du Code de procédures fiscales, les décisions émanant de la direction des grandes entreprises doivent être motivées⁶³⁴.

D'après l'équipe de rédaction Francis Lefebvre : «En France, la société mère est responsable fiscalement en cas de redressement, en ce qui concerne toutes les impositions : impôt sur le bénéfice des sociétés, précompte, et imposition forfaitaire annuelle dus par les sociétés de groupe, sauf si il est stipulé autrement dans la convention d'intégration fiscale⁶³⁵.». En Algérie, la société mère est redevable de l'impôt sur le bénéfice des sociétés, cela dit malgré l'absence de texte expresse, comme il a été déjà relaté lors de l'étude des conditions de l'application du régime de consolidation, les sociétés filiales restent solidaires, notamment en cas de redressement fiscal. On arrive à cette conclusion, par ce qui est stipulé dans la doctrine de l'administration fiscale algérienne, le Ministère des finances devrait à mon avis, mettre à jour des circulaires relatives aux redressements fiscaux adressés aux groupes de sociétés⁶³⁶.

Quant à M. Rafin, il souligne que l'administration fiscale doit notifier à la société mère du groupe les redressements⁶³⁷. Après avoir notifié le redressement fiscal à la société mère en tant que redevable de l'impôt du groupe, l'administration fiscale procède à l'imposition fiscale d'office.

Sous-section 2 : La procédure d'imposition d'office

L'administration fiscale algérienne travaille actuellement avec une nouvelle circulaire relative au rejet de comptabilité en date de l'année 2015, qui vient expliquer les modalités d'application de l'article 43 du Code de procédures fiscales.

A cette effet, la circulaire donne une appréciation de l'article 43 du Code de procédures fiscales algérien, selon elle le rejet de comptabilité : « Est une mesure d'exception tendant à modifier la position juridique initiale de la comptabilité, en tant que moyen de preuve et opposable à l'administration, en une comptabilité dénuée de la force probante et par conséquent non opposable à l'administration. Le vérificateur ne doit pas appréhender le rejet de comptabilité comme étant un rejet de la comptabilité en tant que telle et l'information produite par cette dernière demeure bien entendu une source non négligeable, dont le vérificateur a l'obligation d'exploiter pour mener à bien sa mission de contrôle⁶³⁸».

⁶³⁴ - Art 172 C.P.F complété par alinéa 9 de l'article 34 L.F.2016, n°72, p.15.

⁶³⁵ - B. Mercadal, Ph. Janin, Ch. Clement, P.J. Douvier, J.Y. Mercier, Ph. Tournés, A.Couret et B.Boubli, *op.cit.*, n° 8172, pp.539 et 540.

⁶³⁶ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire n°07, MF/DGI/DLF/LF/97 relative au régime fiscal des groupes de sociétés, préc, p.11.

⁶³⁷ - P. Moine, Préface de M-H. Raffin *op.cit.*, n°578, p.207.

⁶³⁸ - Le rejet de comptabilité signifie plus exactement le rejet du caractère opposable de la comptabilité vérifiée ; v.Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des recherches et

Il existe des sanctions applicables.

Sous-section 3 : Les sanctions fiscales applicables

Le défaut de production de renseignements nécessaires ou le retard de production donne lui aussi à une pénalité d'un montant de 1000 DA. A chaque omission ou inexactitude révélée dans les documents fournis à l'administration fiscale. Dans tous les cas, il est procédé à la taxation d'office si les documents n'ont pas été fournis dans un délai de 30 jours à compter de la mise en demeure adressée à l'intéressé, et le montant des droits est majoré de 25%⁶³⁹.

Lorsque le contribuable dépose une déclaration de bénéfice insuffisante ou inexacte : « *Le montant des droits éludés ou compris est majoré de :*

- *10 % lorsque le montant des droits éludés est inférieur ou égal à 50000 DA ;*
- *15 % lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 50000 DA et inférieur ou égal à deux cent mille dinars algériens 200.000 DA ;*
- *25 % lorsque le montant des droits éludés est supérieur à deux cent mille dinars algériens (200.000 DA)⁶⁴⁰.».*

A mon avis, il faut transférer ces dispositions au Code de procédures fiscales, notamment les articles 191, 192, 193, 194 et suivants du Code des impôts directs et taxes assimilées, car ces textes se rapportent directement aux procédures fiscales qui peuvent être prises par l'administration fiscale en cas de manquement des obligations fiscales de la part du contribuable.

Les sociétés qui ne déposent pas leurs comptes sociaux peuvent suite à la réunion des assemblées générales des associés introduire une demande d'ordonnance sur pieds de requête pour avoir la prorogation des délais expirés. Cette demande doit être introduite dans un délai de 21 jours qui suivent l'expiration du délai pour la tenue

vérifications, Alger le 14 Fév.2014, Circulaire à Monsieur le Directeur des grandes entreprises, Mesdames et messieurs les directeurs des impôts de Wilaya, madame et Messieurs les Chefs des Services, Régionaux des Impôts, Messieurs les Inspecteurs Régionaux des Services Fiscaux, Objet : Rejet de comptabilité- Modalités d'application des dispositions de l'article 43 du C.P.F, p.10.

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

- *lorsque la tenue des livres comptables n'est pas conforme aux dispositions des articles 9 à 11 du Code du commerce et aux conditions et modalités d'application du plan comptable national ;*
- *lorsque la comptabilité se trouve privée de toute valeur probante, par suite de l'absence de pièces justificatives ;*

Lorsque la comptabilité comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées liées aux opérations comptabilisées »; v.Art. 191C.I.D.T.A.

⁶³⁹ - Art 192 Al 2 C.I.D.T.A.

⁶⁴⁰ - Art 193 Al 1 C.I.D.T.A.

de l'assemblée⁶⁴¹. Cette mesure, est courante en Algérie, notamment auprès du registre de commerce régionale de la wilaya d'Oran, d'après les informations recueillies, car il y a une certaine négligence des délais à respecter pour le dépôt des comptes sociaux par les sociétés en Algérie.

L'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable est appliquée, selon l'article 44 du Code de procédures fiscales. D'après notre lecture de cet article ; on peut résumer les cas d'évaluation d'office dans les situations suivantes :

1/ Obstacle de la part du contribuable ou d'une personne interposée aux agents de l'administration fiscale, lors d'un contrôle, enquête ou lors de l'exercice d'un droit de visite ;

2/ Absence d'une comptabilité régulière ou de livre spécial justifiant le chiffre d'affaire ;

3/ Défaut de souscription de relevés de chiffres d'affaires malgré la notification ;

4/ La non souscription de déclaration relative au revenu net lorsqu'il dépasse le montant exonéré de l'impôt ;

5/ Défaut de réponses aux demandes d'éclaircissement et de justification des inspecteurs et des vérificateurs ;

6/ Lorsque la comptabilité serait présentée hors des délais prescrits par le Code de procédures fiscales ;

7/ Fausses déclarations sous forme d'exagération des dépenses, découverte de revenus non déclarés ou dissimulation de revenus ;

8/ Défaut d'accomplissement des obligations fiscales de la part des sociétés étrangères, comme la désignation d'un représentant pour s'acquitter de l'impôt sur le revenu global ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales, lorsque ces sociétés n'ont pas une installation permanente en Algérie⁶⁴².

On remarque, qu'il y a des dispositions qui figurent toujours dans le Code des impôts directs et taxes assimilées concernant les procédures fiscales, comme il a été déjà relaté, notamment pour ce qui est des amendes fiscales imposées par l'administration fiscale, en cas de flagrante fiscale comme l'article 194 ter du Code des impôts directs et taxes assimilées qui stipule, que : «En cas de flagrante fiscale, l'administration fiscale impose une amende de 600000 DA et peut atteindre le montant de 1200000 DA, si le chiffre d'affaires ou recettes excèdent le montant de 5000000 DA»⁶⁴³. L'Algérie, ces dernières années s'est dotée d'un fichier national des fraudeurs, après la promulgation du décret exécutif n°13-84 du 6 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanières, bancaires et financières ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux⁶⁴⁴. Ce fichier

⁶⁴¹ - Art 151-1 C.I.D.T.A.

⁶⁴² - v. Art 44 C.P.F modifié par l'article 30 L.F 2014, n° 68, p.11.

⁶⁴³ - Art 194 Als 1 et 2 C.I.D.T.A.

⁶⁴⁴ - Art 3 Décret exécutif n°13-84 du 6 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales,

rassemble toutes les informations concernant les contribuables fraudeurs ou les auteurs infractions relatives au droit fiscal, douanier, bancaire⁶⁴⁵.

Le législateur devrait transférer comme on l'a déjà dit, ces dispositions au Code de procédures fiscales, comme il a fait pour beaucoup de textes suite à la loi n° 01-21 du 22 décembre 2001 relative à la loi de finances 2002 portant le Code de procédures fiscales⁶⁴⁶.

Selon l'administration fiscale algérienne : «Sont considérés comme étant cas de flagrante fiscale les faits énumérés ci-après :

- exercer une activité sans se faire recensé par les services fiscaux ;
- délivrer des factures, bons de livraison ou tout document ne correspondant pas à des marchandises réellement livrées ou à des services livrés ;
- commettre des infractions d'achats et de ventes sans factures, de marchandises quel que soit leur lieu de détention de stockage et d'entreposage ;
- présenter des documents et des pièces comptables qui privent la comptabilité de sa valeur probante, l'utilisation de logiciels de comptabilité aux fins de fraude ;
- commettre des infractions liées aux législations et réglementations commerciales et du travail tel que la dissimulation du travail ;
- détourner les avantages fiscaux accordés au titre de régimes particuliers⁶⁴⁷ »;

La procédure de flagrante fiscale est subordonnée à l'accord préalable de l'administration centrale. Une copie de procès verbal est donnée au contribuable concerné, il est mentionné l'acceptation ou le refus de signer. L'original du procès-verbal est gardé par l'administration fiscale et une copie remise au contribuable concerné⁶⁴⁸. La procédure de flagrante fiscale : « Permet à l'administration fiscale

commerciales, douanières, bancaires et financières ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux. JORA du 10 février 2013, n°9, p.5.

⁶⁴⁵ - «Les sanctions peuvent s'étendre aux dirigeants sociaux lorsque le fraudeur est une personne morale», v. article 3 Décret exécutif n°13-84 du 6 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanières, bancaires et financières ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux., préc, p.5.

⁶⁴⁶ - Loi n° 01-21 du 22 décembre 2001 relative à la loi de finances 2002 portant le Code de procédures fiscales, JORA du 23 décembre 2001, n° 79, p.3.

⁶⁴⁷ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la législation et de la réglementation fiscales, Circulaire n°10/ MF/DGI/DLRF/LF2013, Objet: Sanctions applicables suite au constat d'une flagrante fiscale, 2013, p.2.

⁶⁴⁸ - Art 20 quater Al 3 C.P.F. La procédure de flagrante fiscale donne à l'administration fiscale le droit selon l'article 20 quater précité à :

- «- Une saisie conservatoire ;
- Remettre en cause la totalité des bénéficiaires qui ont pu bénéficier de la franchise de TVA ;
- Possibilité de procéder à nouveau à la vérification terminée avec possibilité de proroger les délais ;
- Prorogation des délais de prescription de deux (2) ans notamment en cas de manœuvres frauduleuses ;

d'intervenir pour stopper une fraude en cours, lorsque suffisamment d'indices sont réunis. Elle permet également, à l'administration d'avoir un accès direct aux documents comptables, financiers et sociaux des personnes concernées⁶⁴⁹».

Selon le Code de procédures fiscales, si l'administration fiscale arrive à prouver après un contrôle fiscal l'existence d'une omission ou erreur ou insuffisance lors d'une déclaration fiscale, elle pourra faire un redressement fiscal⁶⁵⁰. D'après l'article 192 alinéa 1 du Code des impôts directs et taxes assimilées, l'administration fiscale peut procéder à une imposition d'office lorsque les sociétés ne déposent pas leurs déclarations d'IRG ou d'IBS de fin d'année, ou lorsque elles la déposent en retard. La direction des impôts peut infliger une amende de 25 % qui peut atteindre 35 %, lorsque la déclaration n'est pas parvenue à l'administration fiscale dans un délai de 30 jours suite à l'avis de notification. Le directeur des impôts de la wilaya peut retirer la plainte en cas de paiement de l'intégralité des droits simples et pénalités, ce retrait met fin à l'action publique⁶⁵¹.

On passe à l'étude des impositions fiscales à l'issue de l'application du régime de consolidation fiscale.

- Déchéance du sursis légal de paiement de 20 % et du calendrier de paiement ;

- Application d'amendes ;

L'inscription au fichier national des fraudeurs» ; v. Art 20 ter Al 3 C.P.F ; «*Un fichier national des fraudeurs a été institué auprès de la direction générale des impôts ces dernières années. Ce fichier regroupe des informations relatives aux auteurs des infractions graves aux législations et réglementations fiscales, douanières, bancaires, financières, commerciales, ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux. Pour ce qui est des méthodes d'organisation et de gestion de ce fichier, ils sont déterminés par voie réglementaire*» ; v. Art 13 de l'ordonnance n°06-04 du 15 juillet 2006 portant L.F.C 2006 modifié par l'article 30 L.F.C 2009, JORA du 26 juillet 2009, p.8.

- Le contribuable après réception du procès-verbal de flagrante fiscale peut saisir la juridiction compétente ;v. Art 20 ter Al 4 C.P.F.

⁶⁴⁹ - Art 20 quater Al 1 C.P.F.

⁶⁵⁰ - Art 40 C.P.F modifié et rédigé par l'article 44 L.F 2015, préc, p.17.

⁶⁵¹ - Art 305 C.I.D.T.A modifié par l'article 13 L.F 2008, JORA du 31 décembre 2007, n°82, p. 6.v.aussi Art. 104 bis C.P.F.

Titre II

La fiscalité des restructurations

Dans le deuxième titre, on parlera de la fiscalité des restructurations. Les opérations de restructuration sont des transactions courantes au sein du groupe, car ce dernier cherche toujours une réallocation et un renouvellement des moyens d'industrie et de production, d'acquisition de nouveaux marchés ou affaires ou actions au sein des sociétés. Ce qui laisse à dire que, les restructurations sont des monnaies courantes pour redonner au groupe une nouvelle vigueur économique, sociale, industrielle et bien évidemment fiscale. Cela dit le régime d'imposition du groupe de sociétés en Algérie reste très incitatif à sa création comme il va être démontré.

On va étudier dans ce chapitre les restructurations : fusion et opérations assimilées. Puis les retraitements fiscaux en cas de sortie et de cessation du régime de consolidation fiscale.

Chapitre 1: Les fusions et les opérations assimilées

On analysera dans ce chapitre le régime fiscal des fusions et opérations assimilées: les scissions et les apports partiels d'actifs.

Les fusions et opérations assimilées constituent les principaux mécanismes de restructuration. En Algérie, le terme de restructuration fut utilisé dans un passé qui n'était pas si lointain comme moyen pour redonner vie aux sociétés issues de la période socialiste qu'a connu notre pays. Principalement en ce qui concerne le secteur public, quoi que bon nombre d'elles aient connu en réalité des dissolutions. Même actuellement, à mon avis les restructurations touchent plus les groupes publics que les groupes privés.

La restructuration y est définie par C. Gregoire- Borzeda :«Comme une réallocation des ressources devant, à l'échelle de la firme, conduire à un optimum de production et, à l'échelle de l'économie, à un optimum social. L'idée est profondément ancrée chez tous les tenants de cette approche que, pour restructurer, il faut-et c'est suffisant-un cadre incitatif approprié que fourniront à la fois l'avènement du jeu concurrentiel et la propriété privée»⁶⁵². D'après Ch. Lasquefa dans sa thèse sur la restructuration : «Les restructurations déchaînent les passions. Chef d'entreprise, juristes d'entreprise ou avocats, économistes, conseillers en organisation, représentants des salariés, dirigeants politiques, grand public... elles ne laissent personne indifférent»⁶⁵³.

⁶⁵² - «Cette approche est connue aussi sous l'appellation paradigme des incitations selon l'expression de J.Stiglitz(1999)» ; v.C. Gregoire- Borzeda, CRIISEA (Université de Picardie), Roses (Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne), La restructuration, Un processus d'innovation organisationnelle et institutionnelle, L'étude du cas polonais, p.1. Présentation de la contribution pour le colloque : Dynamiques institutionnelles et organisationnelles dans la transformation post-socialiste (25 et 26 janvier 2002, Amiens). v. https://www.u-picardie.fr/CRIISEA/colloque/suite/coll24_01_2002/Abstracts/Gregoire.htm.

⁶⁵³ - Ch. Lasquefa, La restructuration, Thèse pour obtenir le grade de Docteur de l'Université Panthéon-Assas ParisII, Droit-Economie, Sciences Sociales, Discipline: Droit privé et sciences criminelles présentée et soutenue publiquement le 19 décembre 1998, p.13.

Comme le souligne Ph. Merle dans son ouvrage sur les sociétés commerciales : «Les opérations les plus importantes en France, durant ces dernières années, ont été l'OPE hostile de Total-Fina sur Elf-Aquitaine (52 milliards d'euros), le rachat d'Orange par France Telecom (50 milliards), la fusion Rhône-Poulenc-Hoechst (19 milliards) l'offre de la BNP sur Paribas (20 milliards) ; la fusion Carrefour-Promodès (16 milliards) celle de Vivendi et de Canal+ (12 milliards). Les secteurs les plus actifs étaient ceux des télécommunications, des médias et de la banque.»⁶⁵⁴. Le but de la concentration est évident d'après T. Belloula : « Obtenir une meilleure rentabilisation des moyens pour augmenter les bénéfices en développant des potentialités concurrentielles. Ce sont là les avantages essentiels visés par la concentration de sociétés. La concentration n'est pas exemptée de défauts, dans la mesure où elle peut aboutir à un gigantisme susceptible de paralyser le fonctionnement de la société et de perturber sa production ou ses prestations⁶⁵⁵ ».

Les fusions et opérations assimilées constituent une phase importante dans la restructuration du groupe de sociétés. Elles sont régies par les mêmes normes tant sur le plan juridique ou que sur le plan fiscal.

Section 1: Les fusions

Pour ce qui est des opérations de fusions et les opérations assimilées, le Code des impôts directs et taxes assimilées a instauré des dispositions d'ordre général, il n'a pas spécifié des normes fiscales relatives aux opérations de restructuration au sein du groupe de sociétés. Ce qui nous mène vers les dispositions de droit commun fiscal, notamment les articles 51 et 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées. Concernant la définition de l'opération de fusion, on se réfère à celle édictée dans le Code de commerce : «Une société, même en liquidation, peut être absorbée par une autre société ou participer à la constitution d'une société nouvelle, par voie de fusion⁶⁵⁶.» .

Les opérations de fusions jouissent de certaines spécificités.

Sous-section 1: Les principales spécificités des opérations de fusions

Le législateur algérien a traité dans le Code de commerce les opérations de fusion et opérations assimilées dans les dispositions des articles relatives aux sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée. Ce qui pourrait laisser penser qu'il a limité cette forme de restructuration aux seules sociétés de capitaux par

⁶⁵⁴ - « La crise a provoqué un très du Crédit Agricole sur le crédit Lyonnais et celle d'Alcan sur Pechiney ; en 2004, l'offre non sollicitée, mais couronnée de succès, de Sanofi-Synthélabo sur Aventis (55 milliards) ; en 2005, l'offre mixte de Suez sur sa filiale belge Electrabel » ; Ph. Merle, Droit commercial, Sociétés commerciales, *op.cit.*, n° 635, p. 789.

⁶⁵⁵ - T. Belloula, Droit des Sociétés, *op.cit.*, p.117.

⁶⁵⁶ - Art 744 Al 1 C.Com.Al.

une première lecture des textes du Code de commerce algérien. En réalité, rien n'interdit aux sociétés en nom collectif de procéder à ce genre d'opération⁶⁵⁷.

Suivant M. Cozian, les fusions peuvent se réaliser de deux façons : tantôt l'une des sociétés absorbe l'autre, tantôt une société nouvelle est créée pour recevoir l'actif et le passif des deux sociétés absorbées. La première formule, celle de la fusion absorption, est la plus fréquente ; le régime applicable est d'ailleurs le même dans les deux cas, tant sur le plan juridique que sur le plan fiscal⁶⁵⁸. Toujours selon M. Cozian, sur le plan juridique, l'article 372-1 de la loi française du 24 juillet 1966 dispose que: « *La fusion... entraîne la dissolution sans liquidation des sociétés qui disparaissent et la transmission universelle de leur patrimoine aux sociétés bénéficiaires* ». Sur le plan fiscal, on a tendance à traiter la fusion comme une simple opération intercalaire, c'est-à-dire neutre dans ses incidences, la matière est désormais dominée par une directive communautaire Européenne du 23 juillet 1990 dont les dispositions ont été introduites dans la législation française en 1991⁶⁵⁹.

D'après P. Billion : « Les fusions de sociétés et les apports partiels d'actifs ont plusieurs caractéristiques dont la principale est la prise de contrôle sans frais financiers. Car la rémunération des associés de la société absorbée ou apportée partiellement, se fait par l'attribution de titres de la société absorbante ou bénéficiaire des apports. C'est généralement les PME qui ont recours à ce genre d'opérations à cause de leur coût financier⁶⁶⁰ ».

Lorsque l'opération de fusion ou opération assimilée a pour objet d'augmenter les engagements des associés, la décision de fusion ou scission n'est autorisée qu'après l'accord de l'unanimité des associés ou actionnaires⁶⁶¹. Le Code de

⁶⁵⁷ - Art 764 C.Com.Al : « *Lorsque les opérations visées à l'article 744 comportent la participation de sociétés par actions et de sociétés à responsabilité limitée, les dispositions des articles 756, 760 et 761 sont applicables* ».

« *Lors d'une cession globale de l'actif d'une société ou une fusion, la décision est prise à l'unanimité des associés dans les sociétés en nom collectif. Dans les sociétés à responsabilité limitée à la majorité exigée pour la modification des statuts et dans les sociétés par actions aux conditions de quorum et de majorité prévues pour les assemblées extraordinaires* ». Art 772 Als 1, 2 et 3 C.Com.Al.

« *Les mêmes dispositions sont applicables lors de la fusion ou scission de société à responsabilité limitée au profit de société de même forme, c'est-à-dire les dispositions des articles 765, 760 et 761 als 1 et 2 C.Com.Al, ainsi que les dispositions de l'article 751 pour ce qui est des commissaires aux comptes* ». V.art.763 Al 1 C.Com.Al.

⁶⁵⁸ - M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, LitecFiscal, 24 eme Ed, 2000-2001, "Paris, n°2170, p. 498.

⁶⁵⁹ - Loi 66-537 du 24/07/1966 rectificatif JORF 19 octobre 1966 en vigueur le 1 er février 1967 abrogé par l'ordonnance 2000- 912 du 18/09/2000 art.4 JORF 21 septembre 2000, Texte n°22, p.14783 ; v. M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, *op.cit.*, n°2170, p. 498.

⁶⁶⁰ - P. Billion, *op.cit.*, n° 225, p. 147.

⁶⁶¹ - Art 746 C.Com.Al.

commerce a bien analysé les procédures à suivre pour opter pour une fusion, le projet de fusion élaboré par le conseil d'administration fera l'objet d'un vote par les sociétés concernées par l'opération de fusion⁶⁶². Le législateur algérien devrait revoir les dispositions de l'article 748 du Code de commerce qui délimite l'élaboration du projet de fusion aux membres du conseil d'administration, alors que pour l'application du régime de consolidation fiscale, la loi exige que les sociétés concernées aient la forme de sociétés par actions, soit à conseil d'administration ou conseil directoire. Les opérations de restructuration telles que la fusion ou les opérations assimilées comme les scissions ou les apports partiels d'actifs doivent être constatées par actes notariés et doivent faire l'objet d'une publicité dans un journal⁶⁶³.

La fusion est décidée par l'assemblée générale extraordinaire des sociétés absorbante et absorbée, ou la société nouvelle⁶⁶⁴. Le patrimoine de la société absorbée est transféré à la société absorbante⁶⁶⁵, c'est-à-dire l'ensemble de l'actif et du passif. Selon les dispositions du Code de commerce algérien : «La fusion peut être réalisé soit avec une société existante, comme elle peut être réalisée avec la création d'une société nouvelle, cette dernière peut être constitué sans autres apports que ceux des sociétés opérant l'opération de fusion⁶⁶⁶», une société même en liquidation peut être absorbée par une autre société ou participer à la constitution d'une société nouvelle par voie de fusion⁶⁶⁷. Les opérations de fusion peuvent être faites entre sociétés de formes différentes⁶⁶⁸. Pour l'application de la consolidation fiscale, il faut que les sociétés revêtent la forme de société par actions⁶⁶⁹.

⁶⁶² - Art 747 C.Com.Al, Le projet de fusion doit contenir les indications suivantes :

«1° les motifs, buts et conditions de la fusion ou de la scission ;

2° les dates auxquelles ont été arrêtés les comptes des sociétés intéressées, utilisés pour établir les conditions de l'opération ;

3° la désignation et l'évolution de l'actif et du passif dont la transmission aux sociétés absorbantes ou nouvelles est prévue ;

4° le rapport d'échange des droits sociaux ;

5° le montant prévu de la prime de fusion ou de scission ;

le projet ou une déclaration qui lui est annexée, expose les méthodes d'évaluation utilisées et donne les motifs du choix du rapport d'échange des droits sociaux.».

⁶⁶³ - Art 748 Als 1 et 2 C. Com.Al.

⁶⁶⁴ - Art 749 Al 1 C.Com .Al.

⁶⁶⁵ - Art 749 Al 2 C.Com. Al

⁶⁶⁶ - Art 755 C.Com.Al.

⁶⁶⁷ - Art 744 C.Com. Al.

⁶⁶⁸ - Art 745 C.Com.Al.

⁶⁶⁹ - Art 138 bis C.I.D.T.A.

Le projet de fusion ou de scission est communiqué aux commissaires aux comptes, 45 jours avant la réunion de l'assemblée générale par le conseil d'administration ou les gérants des deux sociétés absorbée et absorbante selon les cas⁶⁷⁰. En Algérie, il n'y a pas de dispositions concernant les commissaires à la fusion ou à la scission, c'est en général, le commissaire aux comptes qui exerce les fonctions du commissaire à la fusion ou à la scission⁶⁷¹. Les commissaires aux comptes en Algérie jouent le rôle des commissaires aux apports connus en droit français, leurs attributions en cas d'opérations de fusion et de scission est : «De vérifier le montant de l'actif net apporté par les sociétés absorbées est au moins égal au montant de l'augmentation du capital de la société absorbante ou au montant du capital de la société absorbante ou au montant du capital de la société nouvelle issue de la fusion⁶⁷²».

En droit algérien, les commissaires aux comptes doivent présenter un rapport sur les apports remis à la société absorbante lors d'opérations de fusions et opérations assimilées⁶⁷³. Les commissaires aux apports font une estimation des apports en nature offerts puis il ce dernier fait l'objet d'un dépôt au niveau du registre de commerce et une approbation de l'assemblée générale constitutive⁶⁷⁴. En France, il existe une loi relative au commissaire à la fusion et autres opérations. Il y a même une réglementation concernant les commissaires aux apports⁶⁷⁵. Les commissaires aux comptes des deux sociétés absorbée et absorbante doivent participer à cette opération. Ils doivent présenter un rapport sur la rémunération des apports offerts à la société absorbante, pour cela ils peuvent avoir accès à tous les documents utiles⁶⁷⁶. Les associés ou actionnaires peuvent étudier le rapport établi par les commissaires aux comptes dans un délai de 15 jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale qui va prendre

⁶⁷⁰ - Art 750 C.Com.Al.

⁶⁷¹ - Arts 751 et 752 C.Com.Al.

⁶⁷² - Art 753 C.C.om.Al; V.aussi arts L.236-2 et suiv, L.236-23 et suiv, R.123-106 et R.123-107 C.Com.Fr. V.en plus: Operations de fusion: Désignation d'un commissaire à la fusion et dépôt du rapport sur les apports en nature ou les avantages particuliers au greffe du Tribunal de commerce, Greffe du Tribunal de commerce de Paris, Date de mise à jour le 05.09.2012, SCP Regnard, Denfer-Bobet-Mpouki, SCP REGNARD – DENFER – BOBET – MPOUKI, 345360051 RCS Paris.

⁶⁷³ - Art 751 C.Com.Al.

⁶⁷⁴ - Arts 568 et 601 C.Com.Al.

⁶⁷⁵ - La mission du commissaire aux apports comprend deux aspects :

- « Il s'assure que la valeur des apports n'est pas surévaluée et vérifie qu'elle correspond au moins à la valeur nominale des actions ou parts à émettre, augmentée éventuellement de la prime d'émission, de fusion ou de scission selon le cas ;

- *Il apprécie les avantages particuliers le cas échéant stipulés lors de l'opération*». V. L'expert en poche, Ordre des experts comptables, Comptabilité des fusions et opérations assimilées, Bayeux, A jour au 31 Mars 2012, p.53.

⁶⁷⁶ - Art 751 C.Com.Al.

la décision d'une fusion ou scission⁶⁷⁷. L'approbation des apports en nature est établie par l'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante⁶⁷⁸.

Selon Ph Oudenot, Fl Deboissy et P-Fr Racine : « Les holdings de rachat permettent des fusions rapides entre la société cible et la holding qui a procédé à la constitution juste après l'acquisition. En plus les fusions rapides permettent de présenter un bilan simplifié de la société holding⁶⁷⁹».

La fusion de la société mère en Algérie, est peu concevable. Car elle irait selon nous en contradiction avec l'application du régime de consolidation fiscale légiféré dans l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées. Sauf, à mon avis, si la société mère procède à la fusion avant son entrée dans le périmètre de consolidation fiscale. Le Code général des impôts français a traité cette préemption, P. Gastineau a analysé le cas des fusions de la société mère, il a fait une argumentation de l'article 82 de la loi de finances pour 1994 (n° 93-1352, 30 déc.1993 : Dr.fisc.1994, n°1-2, comm, n°1), d'après lui, cet article a élargit l'exonération de précompte aux cas où la société mère est absorbée par une autre société de capitaux⁶⁸⁰.

L'opération de fusion nécessite une évaluation et la détermination du régime fiscal applicable.

Sous-section 2: L'évaluation des opérations de fusions et les régimes fiscaux applicables

L'évaluation de l'opération de fusion peut être organisée soit sur la base de valeurs réelles, soit sur la base de valeurs comptables. Pour ce qui est des régimes fiscaux applicables à l'opération de fusion, il existe le régime de droit commun et le régime spécial ou de faveur de fusion.

⁶⁷⁷ - Art 752 C.Com.Al.

⁶⁷⁸ - Art 754 C.Com.Al.

⁶⁷⁹ - Ph Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n°s 672 et 673, p.267.

⁶⁸⁰ - «Les deux premiers exercices sont l'exercice de la réalisation définitive de la fusion et l'exercice suivant. La mesure s'applique aux distributions prélevées sur les résultats de fusion entre deux sociétés d'un même groupe: lorsque deux sociétés membres d'un même groupe fusionnent, la société absorbante peut distribuer, sans avoir fiscal et sans précompte, à d'autres sociétés membres de ce groupe, la fraction des bénéfices constatée par les sociétés absorbées répondant aux conditions d'exonération de précompte de l'article 223 H du Code général des impôts français»; Instr.1^{er} fevr 1999: BOI 43-J-99, n°8, instr.12161 ; v.P. Gastineau, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI.art.223 A à 223U, Facs.1135-50, *op.cit.*, n° 14, p.5.

1) L'évaluation de l'opération de fusion

La restructuration par voie de fusion peut être organisée sur deux variétés de valeurs.

A) La fusion est organisée sur la base des valeurs réelles

Le législateur algérien n'a pas revu les dispositions de l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées qui stipule que les amortissements prélevés sur les bénéfices et les plus values réalisées ultérieurement suite à la fusion devraient être enregistrée et reprises à la valeur du prix de revient (chez la ou les sociétés fusionnées) dans les écritures comptables de la société absorbante ou de la société nouvelle issue de la fusion. Malgré l'instauration des nouvelles normes comptables basées sur la valeur vénale réelle suivant la dépréciation des éléments d'actifs dans le marché boursier. A noter que le législateur comptable n'a pas fait toute coupure avec la valeur du prix de revient dans le nouveau Système comptable algérien⁶⁸¹.

M. Cozian avait souligné dans son ouvrage que : « La fusion vaut cessation d'activité de la société absorbée ; les bénéfices qu'elle a réalisés jusqu'à cette date font l'objet d'une imposition immédiate à son nom. Mais si, comme cela est fréquent, le protocole de fusion contient une clause de rétroactivité, on verra que les résultats réalisés depuis l'ouverture de l'exercice en cours sont rattachés à ceux de la société absorbante. Hors de là, la fusion est traitée comme une simple opération intercalaire n'entraînant normalement aucune charge fiscale supplémentaire⁶⁸² ».

B) La fusion est organisée sur la base des valeurs comptables

M. Cozian, conclut que : «Lorsque la valeur réelle correspond sensiblement à la valeur comptable, il va de soi que les apports se font à cette valeur ; la situation est fréquente pour les matériels et les outillages. Il est également possible d'organiser une fusion sur la base des seules valeurs comptables, même si les valeurs réelles sont supérieures. Cette méthode est recommandée par les autorités comptables lorsque la fusion s'inscrit dans le cadre d'une restructuration interne (absorption d'une filiale par la mère, fusion de deux sociétés sœurs...) ⁶⁸³ ».

2) Les régimes fiscaux applicables aux opérations de fusions

Il existe deux régimes fiscaux, le premier c'est le régime de droit commun et le deuxième le régime spécial connu aussi sous l'appellation : régime fiscal de faveur des fusions.

⁶⁸¹ - Art 143 Al 2 C.I.D.T.A , v.aussi art 6 S.C.F.Al.

⁶⁸² - M. Cozian, *op.cit.*, n° 2175, p.499.

⁶⁸³ - M. Cozian , *op.cit.*, n° 2179, p.501.

A) Le régime fiscal de droit commun des fusions

M. Cozian démontre l'intérêt de l'option pour le régime de droit commun : «Peut présenter un intérêt lorsque les résultats de la société absorbée dégagent un déficit qui ne peut être transféré à la société absorbante. On applique dans ce cas le régime normal des cessations d'activités ; les provisions et les plus-values latentes deviennent immédiatement imposables, mais elles sont neutralisées par les déficits antérieurs ; dans cette mesure, la société n'a pas d'impôt à payer. Quant à la société absorbante, elle est déchargée de toutes les contraintes liées au régime de faveur⁶⁸⁴».

D'après I. Hammadou et A. Tessa, proposent dans leur ouvrage l'instauration d'un régime fiscal aux groupements⁶⁸⁵. Selon le Code de commerce algérien, les dispositions relatives à la fusion des sociétés par actions sont applicables aux sociétés à responsabilité limitée⁶⁸⁶.

B) Le régime fiscal de faveur ou spécial des fusions

Le législateur algérien a adopté le régime d'optimisation fiscale concernant les opérations de fusions, on ne peut pas dire qu'il existe un régime spécial des fusions ; cela dit, il existe des avantages fiscaux accordés lors de l'adoption de ces opérations. Il faut revenir dans ce cadre aux dispositions de l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées, les plus-values sauf celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales, à la suite de fusions de sociétés par actions en sociétés à responsabilité limitée sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés⁶⁸⁷. Pour bénéficier de ces dispositions fiscales :« L'acte de fusion doit mentionner l'obligation de calculer les éléments d'amortissements autres que les marchandises de la part de la société absorbante ou nouvelle à prélever sur les bénéfices ainsi que les plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés fusionnées déduction faite des amortissements déjà réalisés par elles⁶⁸⁸».

La notion de prix de revient connu aussi sous l'appellation prix d'achat mentionnée dans l'article 143 du Code des impôts directs pose un sérieux problème, à mon avis. Car l'actuel Système comptable financier de 2007 est basé sur la cotation en

⁶⁸⁴ - M. Cozian, Fiscalité des entreprises, *op.cit.*, n°2180, p.501.

⁶⁸⁵ - I. Hammadou et A. Tessa, Fiscalité de l'entreprise, Cours et applications, Collection Gestion, Les Pages Bleues internationales, Maison d'édition pour l'enseignement et la formation, Alger, 2011, p.153.

⁶⁸⁶ - Art 758 C.Com.Al.

⁶⁸⁷ - Art 143 Al 1 C.I.D.T.A.

⁶⁸⁸ -Art 143 Al 2-4 C.I.D.T.A.

bourse des valeurs⁶⁸⁹, qui subi la dépréciation des valeurs du marché financier. Est-ce qu'on applique les dispositions de l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées qui font référence au prix de revient ? Ou bien on applique la valeur vénale sujette de dépréciation, selon le Système comptable financier ? C'est-à-dire, qu'on est devant deux choix : valeurs comptables suivant l'article 143 précité et valeurs réelles suivant le Système comptable financier. A mon avis, les marchandises et les plus-values des cessions de parts et d'actions au prix réel sauf en ce qui concerne les plus-values résultant des amortissements à prélever sur les bénéfices réalisés. Une observation importante à mon avis s'impose dans ce cadre est que le législateur comptable n'a pas rompu totalement avec l'ancien paramètre du prix de revient ou le coût historique, cette conclusion déborde de la lecture de l'article 6 portant Système financier comptable.

Selon les dispositions de l'article 51 du Code des impôts directs et taxes assimilées, lors de la distribution de parts ou d'actions de la part de la société absorbante ou nouvelle aux membres de la société apporteuse, cette distribution n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers, à condition que les sociétés participantes à l'opération de fusion aient la forme soit de sociétés par actions, soit de sociétés à responsabilité limitée⁶⁹⁰.

La fusion bénéficie d'un régime de faveur en France, notamment :

- Pour la société absorbée : pas d'imposition sur les plus-values, ni sur les provisions⁶⁹¹.

Il existe à l'échelle internationale des cabinets d'avocats spécialisés dans la bonne gestion fiscale des dossiers de fusions et opérations assimilées tels que: le cabinet Francis Lefebvre, parmi les problèmes rencontrés lors de ce genre de restructuration sur le plan fiscal : le problème de l'imposition des plus-values et moins-values. Car la fusion peut engendrer le transfert d'éléments qui peuvent receler des moins-values et non pas des plus-values dans tous les cas⁶⁹².

L'appréciation de l'article 210 A du Code général des impôts français, comme le relatent Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine permet de faire la distinction entre deux éléments d'actifs susceptible d'imposition, lors d'une opération de fusion placée sous le régime de faveur; d'une part les éléments d'actifs non amortissables, ces derniers ne sont pas imposés chez la société absorbée mais chez la

⁶⁸⁹ - Spécialement par l'obligation de présenter les états financiers : v. Art 6 S.F.C.AI.

⁶⁹⁰ - Art 51 Al 1 C.I.D.T.A.

⁶⁹¹ - B. Hess-Fallon et A.M Simon, Droit des affaires, 14^{ème} éd, Sirey Ed, 2001, p.212.

⁶⁹² - H. Bardet, La dimension fiscale des restructurations, Bureau Francis Lefebvre, Avocat: <http://insee.fr/fr/ppp/sommaire/imet95-96j.pdf>, Insee Méthodes n° 95-96, p. 43.

société absorbante lors de la cession par cette dernière. Une solution contraire est appliquée lorsqu'il s'agit d'éléments d'actifs non amortissables d'une autre part⁶⁹³.

Concernant la jurisprudence relative aux clauses de rétroactivité et la théorie du bilan, à laquelle s'est ralliée l'administration fiscale française, dont le commissaire du gouvernement, Olivier Fouquet, dans ses conclusions rendues sous l'arrêt Leybold-Heraeus-Sogev du Conseil d'Etat en date du 18 mars 1992 N° 62402 a précisé sa portée en indiquant: «*La jurisprudence fiscale, en cas d'effet rétroactif donné conventionnellement à une fusion ou à un apport partiel d'actif, fait rétroagir le bilan fiscal à la date d'effet de l'opération. Il en résulte notamment que les apports doivent être évalués à leur valeur d'apport à la date d'effet du traité. La société absorbante se substitue d'un point de vue fiscal à la société absorbée à compter de la date d'effet de l'opération, inscrira à son bilan les éléments d'actif et de passif pour leur valeur d'apport résultant du traité de fusion*»⁶⁹⁴.

Les droits d'enregistrement posent eux aussi quelques questions sur le plan juridique, mais aussi sur le plan pratique. Le groupe de sociétés est tenu d'accomplir les formalités d'enregistrement, le législateur algérien a instauré un régime fiscal incitatif à la création de ce régime.

P. Serlooten définit l'enregistrement est étant : «Une formalité qui consiste en l'inscription, la reproduction, l'analyse ou la mention sur un registre, par un fonctionnaire public, d'un acte juridique qui constitue le fait générateur de l'impôt (le droit d'enregistrement)»⁶⁹⁵. Selon le même auteur : « Cette formalité est applicable, en principe, à tous les actes destinés à être publiés au fichier immobilier ; il s'agit d'actes authentiques notariés ou administratifs, ayant pour objet les immeubles ou des droits immobiliers⁶⁹⁶ ». La même procédure est appliquée en Algérie, notamment pour les actes sous seing privés peuvent après faire l'objet d'un dépôt au niveau de la conservation foncière⁶⁹⁷.

Pour ce qui est des groupes de sociétés, le Code de l'enregistrement a prévu des exonérations pour les actes constatant : «1- *Les transferts patrimoniaux entre les sociétés membres du groupe ;*

*2. les transformations de sociétés en vue de l'intégration du groupe*⁶⁹⁸ »;

⁶⁹³ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, *op.cit.*, n°1012, p. 374.

⁶⁹⁴ - CE, 18 mars 1992, n° 62402 : RJF 5/ 1992, n° 634 cité par Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n° 766, p. 302.

⁶⁹⁵ - P. Serlooten, *op.cit.*, n°972, p. 600.

⁶⁹⁶ - P. Serlooten, *op.cit.*, n° 977, p. 603.

⁶⁹⁷ - Art 62 C.En.

⁶⁹⁸ - Art 347 quater C.En.

Par la lecture des dispositions de l'article 347 quater alinéa 2 du Code de l'enregistrement, on constate que le législateur a utilisé le terme d'intégration, alors que dans le Code des impôts directs et taxes assimilées, il a utilisé le terme de consolidation fiscale. Il devrait unifier l'appellation. Pour l'administration fiscale algérienne, elle rappelle que les actes mêmes exemptés des droits d'enregistrement sont soumis à cette formalité⁶⁹⁹.

Il y a lieu de s'interroger pourquoi le législateur a limité les exonérations énoncées dans l'article 347 quater alinéa 2 du Code de l'enregistrement, seulement aux actes constatant les transferts patrimoniaux entre sociétés rentrant dans le cadre du périmètre de consolidation fiscale et aussi aux opérations de transformations en vue d'une consolidation fiscale? Pour ce qui est des actes attestant les transferts patrimoniaux, on entend par cela : les opérations de fusion qui constatent bien évidemment le transfert de l'ensemble de l'actifs et du passifs à une société, les scissions et les apports partiels d'actifs, et aussi il rentre dans ce cercle les apports en sociétés quelque soit la nature de l'apport en lui-même : numéraire, en nature ou encore un apport industriel.

La transformation visée dans les dispositions de l'article 347 quater du Code de l'enregistrement est la transformation de forme juridique, lorsque la ou les sociétés filiales auraient la forme d'une société de personnes vers une société de capitaux pour opter pour la consolidation fiscale. Car ces dernières sociétés sont soumises obligatoirement au régime du bénéfice réel et à l'impôt sur les bénéfices des sociétés en application de l'article 136 du Code des impôts directs et taxes assimilées. Les sociétés du groupes peuvent aussi procéder à une transformation de forme juridique puis faire une fusion pour bénéficier des dispositions de l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées afin de bénéficier des avantages fiscaux en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés. Après, elles pourront intégrer le régime de consolidation fiscale.

Les groupes de sociétés, notamment les sociétés filiales peuvent contracter plusieurs sortes de droits d'enregistrement.

Le groupe de sociétés est mené à faire des contrats tout au long de son parcours, il existe différents actes, à titre d'exemple : les actes de formation, prorogation, transformation et restructuration, les actes relatifs aux capital social, les actes de cessions des parts sociales, les actes de partages de sociétés et les actes de dissolutions de sociétés. Les actes contractés lors de la vie du groupe de sociétés sont taxés à différents taux.

Selon les dispositions du Code d'enregistrement algérien, lorsque les actes de formations, prorogations, ou de fusions de sociétés ne constatent pas la transmission de biens, les droits d'enregistrements seront liquidés sur la valeur nominative des apports et cela après la déduction du montant du passif.⁷⁰⁰ Il existe une mauvaise rédaction du texte 24 du Code de l'enregistrement, car on ne peut pas avoir

⁶⁹⁹- Art 347 quater C.En préc ; v. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes>. p.2.

⁷⁰⁰ - Art 24 C. En.

une fusion sans transfert de l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs. Ces contrats seront soumis à un taux de 0,5 % en matière de droit d'enregistrement⁷⁰¹. Ces actes, en plus des actes de transformation, dissolution, augmentation, amortissement ou réduction de capital ainsi que les cessions d'actions et de parts sociales doivent être enregistrés dans un délai d'un mois à compter de leur date⁷⁰².

A signaler que l'article 118 du Code de l'enregistrement prévoyait un droit de préemption à l'administration fiscale en matière de droit d'enregistrement. Cette disposition fut transférée au Code de procédure fiscale par la loi de finances de 2011⁷⁰³.

Selon l'article 38 quinquies du Code de procédures fiscales modifié par l'article 38 loi de finances complémentaire 2015, il est reconnu à l'administration fiscale un droit de préemption sur les actes constatant des transferts de propriété d'immeubles, les droits immobiliers, fonds de commerce ou clientèle, droit à un bail ou bénéfice d'une promesse de bail portant sur ou partie d'un immeuble, ainsi que actions ou parts sociales, dont elle estime que le prix de vente n'est pas réel en offrant de verser aux propriétaires le montant de ce prix majoré d'un dixième⁷⁰⁴. Le plus souvent, comme le déclarent M. Ben Amara Mansour et H. Bouznad: l'administration fiscale algérienne s'appuie sur des présomptions, pour utiliser le droit de préemption⁷⁰⁵.

Le droit de préemption s'exerce de manière discrétionnaire, par simple notification d'un agent d'exécution dans le délai d'un (01) an à compter du jour d'enregistrement⁷⁰⁶. A mon avis, ce délai est court pour exercer le droit de préemption sur les biens ou droits cédés.

Il est octroyé à l'Etat et aux entreprises publiques économiques un droit de préemption sur toutes les cessions de participations des actionnaires ou associés étrangers, en application des dispositions de l'article 62 de la loi de finances complémentaire 2009⁷⁰⁷.

⁷⁰¹ - Art 248 C.En.

⁷⁰² - Art 58 C. En, v.aussi Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide de l'enregistrement, *op.cit.*, p.49.

⁷⁰³ - Art 20 LF 2011, JORA du 30 décembre 2010, n° 80, p. 8 v. aussi.Art 38 quinquies du C.En créé par l'article 38 de la loi de finances pour 2011 et modifié par l'article 38 L.F.C 2015.

⁷⁰⁴ - « La décision d'exercer le droit de préemption est notifiée aux ayants droit par l'agent d'exécution du greffe par lettre recommandée avec accusé de réception adressée par le directeur des impôts dans le ressort de laquelle se trouvent situés lesdits biens ou la société dont les titres on fait l'objet de la transaction et cela sans préjudice de l'action portée devant la commission prévue aux articles 38 quater A à 38 quater E du Code de procédure fiscales», v.Art 38 quinquies C.P.F modifié par l'article 38 L.F.C 2015.

⁷⁰⁵ - M. Ben Amara Mansour et H. Bouznad, *op.cit.*, p.199.

⁷⁰⁶ - Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide Fiscal de l'Enregistrement, *op.cit.*, p.56.

⁷⁰⁷ - «Les modalités d'application du présent article seront précisées, en tant que de besoin, par voie réglementaire », L'ordonnance n° 01/03 du 20 août 2001 modifiée et complétée par l'article 62 LFC. 2009 instaurant l'article 4 quinquès, JORA 29 juillet 2009, n° 44, p.13. Selon l'administration fiscale

Les droits d'enregistrement restent très symboliques en droit algérien. Ce qui nous mène à dire qu'il existe une volonté d'instaurer une politique d'optimisation fiscale pour les groupes de sociétés. Le législateur algérien devait intervenir pour élargir les prérogatives de l'administration fiscale algérienne en matière de préemption sur les actions des groupes, spécialement étrangers.

Il existe différentes formes de fusions, ces dernières ont des répercussions fiscales.

Sous-section 3 : Les différentes formes de fusions et leurs répercussions fiscales

L'opération de fusions peut être réalisée avant l'entrée dans le périmètre de la consolidation fiscale, la filiale peut réaliser ce qu'on appelle la fusion à l'anglaise, une société du groupe peut être absorbée par une autre société du groupe fiscal, il peut y avoir l'absorption de la société mère au cours du premier exercice du groupe et enfin la société mère peut absorber sa filiale.

1) La fusion de sociétés avant l'entrée dans le périmètre d'intégration

Si une opération de fusion a lieu préalablement à l'entrée de la société absorbante ou nouvelle dans un groupe comme l'explique M. Chadefaux : «L'opération n'a en principe aucune conséquence sur d'application ultérieure du régime d'intégration. Il existe toutefois une particularité qui tient au fait que la société issue de la fusion (société absorbante ou nouvelle) peut avoir été autorisée, par voie d'agrément, à reporter sur ses propres résultats tout ou partie des déficits en provenance de l'absorbée»⁷⁰⁸. Comme l'indique, M. Chadefaux en cas d'absorption de la société mère suite à une fusion, cela aura pour conséquence la sortie de toutes les sociétés du groupe⁷⁰⁹.

algérienne : «Les infractions relatives aux droits d'enregistrement peuvent être regroupées en trois infractions :- défaut total d'accomplissement de leurs obligations par les redevables :

- Non présentation des actes à l'enregistrement ou non déclaration verbale soumise obligatoirement à la formalité ;

minorations ou dissimulation des bases de l'impôt : insuffisance, dissimulation des prix, omission, indications inexactes etc. v. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide fiscal de l'enregistrement, *op.cit.*, p.58.

⁷⁰⁸ - M. Chadefaux, Les fusions de sociétés, Régime juridique et fiscal, Guide de gestion RF, Groupe Revue Fiduciaire, Collection dirigée par Jean-Pierre Casimir, 1999, Paris, n°690, pp. 253 et 254.

⁷⁰⁹ - M. Chadefaux, *op.cit.*, n° 699, p. 256.

2) Le régime fiscal des fusions à l'anglaise

Selon M. Chadeaux : «Le régime fiscal des fusions à l'anglaise, qui sont de fausses fusions au sens juridique du terme, diffère selon que l'on envisage l'opération au regard des impôts directs ou au regard des droits d'enregistrement. En matière d'impôts directs, le régime ne soulève aucune difficulté : les fusions à l'anglaise sont tout simplement et très logiquement incompatibles avec le régime spécial des fusions⁷¹⁰». Lors d'opération de fusion à l'anglaise les sociétés bénéficiaires de l'apport doivent conserver cinq ans les titres qui lui sont apportés⁷¹¹. Selon les dispositions de l'article 301 C du Code général des impôts : « *Est assimilée à une fusion l'opération qui aboutit au transfert à une société relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux en voie de formation ou préexistante, de droits représentant 75 % au moins du capital d'une société relevant du même statut, lorsque les deux sociétés ont leur siège de direction effective ou leur siège statutaire soit en France, soit dans autre Etat membre de la communauté européenne et que les apports sont rémunérés* »⁷¹².

D'après M. Chadeaux : «Depuis 1965, il y a eu plusieurs réformes législatives et réglementaires, notamment les appréciations de l'administration fiscale concernant le régime fiscal de faveur des fusions. Cependant l'auteur, déclare que à l'heure actuelle, l'application du régime spécial diffère selon l'impôt concerné : Impôts directs, droits d'enregistrement etc⁷¹³».

3) La société est absorbée par une autre société du groupe fiscal

D'après les auteurs, Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine : «Le régime d'intégration fiscale n'a aucune conséquence, lorsque l'opération de fusion absorption est faite par une société à une autre société du groupe. Ils signalent que sur le

⁷¹⁰ - M. Chadeaux, *op.cit.*, n° 313, p.137.

⁷¹¹ - <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3682-PGP>.

⁷¹² - Art 301 C Al 1 C.G.I.Fr modifié par la L n°93-1420 du 31 décembre 1993 - art. 11 JORF 1er janvier 1994.

⁷¹³ - M. Chadeaux, *op.cit.*, n°283, p. 127. «Certains stratèges n'hésitent pas à pratiquer la fusion à l'envers, la société déficitaire absorbant la société bénéficiaire. Si les textes interdisent d'imputer les déficits de la société absorbée sur les bénéfices de la société absorbante, aucun texte n'interdit l'opération inverse de l'imputation des bénéfices de l'absorbée sur les déficits de l'absorbante. Dans l'arrêt Ariège, le Conseil d'État a jugé que la fusion à l'envers ne tombait pas sous le coup de l'abus de droit. L'administration n'a pas publié cette décision ; elle a même précisé par la suite qu'elle se réservait la possibilité d'invoquer l'abus de droit si le montage paraissait pas trop artificiel» ; v. L'arrêt Ariège sur les fusions à l'envers (CE 21 mars 1986 ; V.infra, n°2474), cité par M. Cozian, *op.cit.*, n°2100, p.478.

plan fiscal, la société absorbée est considérée comme étant sortante du périmètre d'intégration⁷¹⁴».

- Toutefois, les mêmes auteurs soulignent : que l'absorption d'une société part une autre société du groupe n'a pas d'incidence sur le groupe tant que l'ensemble de l'actif de la société absorbée reste au sein du groupe⁷¹⁵.

4) L'absorption de la société mère au cours du premier exercice du groupe

En cas d'absorption de la société mère d'un groupe fiscal, elle va perdre sa qualité de société mère rétroactivement⁷¹⁶, ces cas sont méconnus en droit Algérien. Pour l'Algérie et à mon avis l'absorption de la société mère entraîne la cessation du régime de consolidation fiscale. En France, d'après P. Gastineau : «La société mère nouvelle (c'est-à-dire la société absorbante) ne peut constituer un groupe qu'avec les sociétés filiales de la société absorbée»⁷¹⁷. À mon avis cette situation est abusive et contradictoire avec la liberté de commerce et de l'industrie.

5) La société mère absorbe sa filiale

Selon Ph .Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine : «Lorsqu'une société ne détient qu'une quote-part du capital de la société absorbée, elle procédera à une fusion pure et simple pour bénéficier de la transmission universelle du patrimoine de la société absorbée. En revanche, si la société mère détient l'intégralité du capital de sa filiale, elle peut réaliser, soit une fusion dite simplifiée, qui présente toutes les caractéristiques juridiques d'une fusion⁷¹⁸».

En Algérie, peu de textes existent en matière de fiscalité des fusions; seul deux textes : l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées traite de l'exonération de l'IBS, pour ce qui est des plus-values émanant de la cession d'éléments d'actifs et l'article 51 du même Code concernant les revenus distribués au titre de l'IRG. Ces mêmes dispositions trouvent une application pour ce qui est des opérations

⁷¹⁴ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n°s 1414 et 1415, p. 516.

⁷¹⁵ - Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, *op.cit.*, n°s 1414 et 1415, p. 516.

⁷¹⁶ - P. Gastineau, Intégration fiscale, Opérations sur la société mère: fusion, scission, prise de participation d'au moins 95 %, Fiscal Impôts directs Traité, Edition du Juris-Classeur, Fasc 1135-30, n° 12, Mise à jour au 1^{er} septembre 2002, p.5.

⁷¹⁷ - Le dispositif de l'article 223 L, point 6c, du Code général des impôts français, Rep.min.à M.de Courson:JOAN Q14 sept.1998, p.5068, n°16302 ; v.P. Gastineau, Intégration fiscale, Opérations sur la société mère: fusion, scission, prise de participation d'au moins 95 %, *op.cit.*, p.5.

⁷¹⁸ - «L'absorption de la filiale a pour particularité l'absence d'échange de titres, la société absorbante ne pouvant créer ses propres titres en contrepartie de l'annulation de sa participation dans la société absorbée. L'annulation des titres de la société absorbée qui figuraient à l'actif du bilan de la société absorbante devra apparaître chez cette dernière un boni ou un mali de fusion» ; Ph. Oudenot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, *op.cit.*, n°978, pp.362 et 363.

assimilées, c'est-à-dire les opérations de scissions et apports partiels d'actifs. On aurait aimé trouver d'autres dispositions notamment pour ce qui est de la rétroactivité en matière d'opération de fusion et aussi la détermination de la date d'effet de l'opération de fusion qui permet au groupe de sociétés comme un contribuable géant de bénéficier d'une créance vis-à-vis du trésor public et d'arriver à neutraliser les déficits fiscaux⁷¹⁹. Cette observation vaut aussi à mon avis pour ce qui est du report en arrière des déficits fiscaux (Carry-Back en anglais) connu en France qui permet ainsi de créer des droits de créance du flux d'impôts payés à l'égard de l'administration fiscale⁷²⁰. A mon avis, la fusion en Algérie entraîne dans tout les cas la transmission universelle du patrimoine, même si le pourcentage de détention du capital n'est pas total, c'est ce qui ressort du Code de commerce⁷²¹.

Parmi les groupes ayant effectué une fusion absorption, on cite le groupe algérien Saidal qui a procédé en janvier 2014 à la fusion, par voie d'absorption, des filiales Antibiotical, Pharmal et Biotic. Cette décision approuvée par ses organes sociaux a donné lieu à une nouvelle organisation⁷²².

Les opérations de restructuration des groupes de sociétés et des entreprises en général ont touché en Algérie, le secteur public plus que le privé. Plusieurs sociétés ont été restructurées, filialisées ou reprises par les salariés surtout après les opérations de privatisation. Certes, les normes régissant cette opération restent limitées, ils se concentrent principalement sur les dispositions de l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées.

La scission, elle aussi comme instrument de restructuration, a des répercussions sur la fiscalité du groupe de sociétés.

Section 2 : Les scissions

Le Code général des impôts français donne une définition fiscale de l'opération de scission. Selon l'article 301 D de l'annexe II du même Code : « *Constitue une scission l'opération par laquelle une société transfère à compter de la même date l'ensemble de son actif et de son passif à plusieurs sociétés relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux, en voie de formation ou préexistantes, lorsque la société apporteuse est dissoute et les apports rémunérés dans les conditions prévues à l'article 301 F du Code précité* »⁷²³.

⁷¹⁹ - Art 236-4 C.Com.Fr.concernant la possibilité de donner à la fusion et opérations assimilées un effet rétroactif et Art 210 A al 1 C.G.I.Fr

⁷²⁰ - Art 220 quinquies du CGI.

⁷²¹ - Art 749 Al 2 C.Com.Al.

⁷²² - La direction générale du groupe, les sites de productions, les centres de distributions, les filiales: SOMEDIAL, IBERAL et participations : WINTHROP PHARMA SAIDAL (WPS) et PFIZER SAIDAL MANUFACTURING (PSM); Groupe SAIDAL, <https://www.saidalgroup.dz/notre-groupe/organisation>.

⁷²³ - M. Chadefaux, *op.cit.*, n°830, p. 306.

La scission est une opération importante de la restructuration des sociétés comme le démontre M. Chadeaux : « La scission se caractérise par trois éléments essentiels qui sont :

- La dissolution sans liquidation de la société scindée ;
- la transmission universelle du patrimoine de la société scindée ;
- l'échange de droits sociaux, les associés de la société scindée recevant des titres des sociétés bénéficiaires des apports⁷²⁴ ».

D'après le Code de commerce : « La scission obéit aux mêmes règles que la fusion. Lorsqu'elle est réalisée par apports à des sociétés par actions existantes, les dispositions des articles 751, 754 et 789 du Code de commerce sont applicables⁷²⁵ ». La scission est décidée par les associés de la société scindée, si la scission est réalisée par des apports de sociétés nouvelles. Cela dit la scission peut être réalisée par des apports de la société scindée. La question qui s'impose pourquoi le législateur algérien n'a pas obligé la vérification de l'évaluation des biens apportés par la société scindée dans les dispositions de l'article 759 dernier alinéa du Code de commerce?⁷²⁶ Selon les dispositions de l'article 763 du même Code : « Lorsque la scission doit être réalisée par apports à des sociétés à responsabilité limitée nouvelles, chacune d'elles peut être constituée sans autre apport que celui effectué par la société scindée. En ce cas, les associés de celle-ci peuvent agir de plein droit en qualité de fondateurs de chacune des sociétés issues de la scission, et il est procédé conformément aux dispositions régissant la constitution des sociétés à responsabilité limitée. Les parts sociales représentant le capital des sociétés nouvelles sont alors directement attribuées aux associés de la société scindée⁷²⁷ ».

Les sociétés bénéficiaires des apports de la scission sont débitrices solidaires des créanciers de la société scindée⁷²⁸. Cela dit les sociétés bénéficiaires des scissions peuvent introduire une clause qui stipule que ces dernières ne soient responsables que d'une partie du passif de la société scindée sans solidarité, les créanciers peuvent faire opposition à l'opération de scission⁷²⁹. Par ces dernières dispositions, le législateur a voulu protéger la masse des créanciers, car procéder à une opération de restructuration que ça soit une fusion ou toute autre opération peut générer des dettes phénoménales qui doivent être acquittées par les sociétés bénéficiaires de ces opérations.

⁷²⁴ - M. Chadeaux, *op.cit.*, n° 796, p.297.

⁷²⁵ - Art 758 C.Com.Al.

⁷²⁶ - Art 759 C.Com.Al.

⁷²⁷ - Art 763 Al 2 C.Com.Al.

⁷²⁸ - Art 760 C.Com.Al.

⁷²⁹ - Art 761 Als 1 et 2 C.Com.Al.

Comme le citent P. Bauvert et N. Siret: le commissaire à la scission joue le même rôle que le commissaire à la fusion⁷³⁰. Même observation est valable en Algérie, cela dit, on a tendance à constater quelques lacunes législatives comme par exemple : on utilise en pratique le terme de commissaire aux comptes ; car le texte lui-même n'utilise pas le terme de commissaire à la scission ou bien à la fusion⁷³¹. A mon avis, il faut une mise à jour des textes relatifs aux opérations de restructuration, notamment en ce qui concerne les dispositions applicables jusqu'à là dans le Code de commerce. Comme par exemple la rémunération par des titres à la valeur nominale des apports, aussi le boni et mali de fusion et aussi la parité d'échange des titres et leurs répercussions fiscales⁷³².

Si les conditions d'application du régime fiscal de faveur ou spécial des scissions font défaut, le groupe de sociétés peut opter pour le régime de droit commun ou ordinaire.

Sous-section 1 : Le régime de droit commun des scissions

L'appellation de régime de droit commun des scissions comme des fusions est une idée ou appellation imaginaire à mon avis. Pour ce qui est du droit algérien, il y a aucune distinction entre régime de droit commun et régime spécial. Plus encore l'application du régime de droit commun en France est inconcevable avec les conditions d'entrée en vigueur du régime de consolidation ou d'intégration fiscale comme il est connu, qui impose la participation de sociétés par actions sans ouvrir cette possibilité aux sociétés de personnes selon les dispositions de l'article 223 A du Code général des impôts français.

En revenant aux dispositions des articles 51 et 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées, on conclut que le législateur algérien lui-même, a nécessité la participation de sociétés par actions dans l'opération de fusion ou assimilées pour bénéficier de quelques avantages fiscaux.

Selon M. Chadeaux et sur la base des dispositions du Code général des impôts français : «Si les conditions posées pour l'accès au régime spécial font défaut, la scission de société sera placée sous le régime de droit commun. Il en résultera :

- L'application du régime fiscal des dissolutions de sociétés pour la société scindée ;

⁷³⁰ - P. Bauvert et N. Siret, Droit des sociétés et autres groupements, Droit de l'entreprise en difficulté, *op.cit.*, p.404.

« Pour accomplir leur mission, ils peuvent obtenir auprès de chaque société communication de tous les documents utiles et procéder à toutes les vérifications nécessaires ». V. S. Hagege et S. De. Kondserovsky, Apport partiel d'actif et régime des scissions, Traité de Droit Commercial n°7, Fasc.1604, Editions du Juris-Classeur, A jour au 1^{er} février 2004, n° 43, p.10.

⁷³¹ - Art 751 C.Com.Al pour la fusion et Art 758 C.Com.Al pour les scissions.

⁷³² - Revoir les dispositions de l'article 49 C.I.D.T.A qui parle des primes de fusion sans cité le mali de fusion, comme la fait le législateur français dans l'article 210 A Al 1 C.G.I.Fr.

- L'application du régime fiscal des augmentations de capital lorsque les sociétés bénéficiaires des apports sont des sociétés préexistantes, ou régime fiscal des constitutions de sociétés lorsque la scission se fait au profit de sociétés nouvelles»⁷³³.

- Certes l'application du régime de droit commun est très coûteuse fiscalement en France, à mon avis. Car il en résultera une taxation à chaque étape ou opération, comme la démontrer M. Chadeaux⁷³⁴.

1) La scission ne peut être placée au regard des droits d'enregistrement sous le régime de droit spécial

Dans le cadre du régime fiscal de droit commun, d'après M. Chadeaux : « Les sociétés sont des sociétés de personnes, c'est -dire qu'elles relèvent du régime de l'impôt sur le revenu ou bien elles seront exclues du régime fiscal spécial à cause de leur nationalité ;

Les droits d'enregistrement perçus dans cette situation fiscale correspondent :

- Aux droits dus en cas de dissolution de société scindée, constitution simple ; constitution de société si des sociétés nouvelles figurent au nombre des sociétés bénéficiaires ; augmentations de capital si une ou plusieurs sociétés bénéficiaires de apports sont des sociétés préexistantes⁷³⁵».

2) La scission ne peut pas bénéficier du régime spécial en matière d'impôt sur les sociétés

Si l'opération de scission ne peut bénéficier du régime spécial en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés suivant M. Chadeaux, la distribution d'actions aux associés de la société scindée sera considérée comme étant une distribution de revenus mobiliers et elle sera taxable⁷³⁶.

Dans le cadre du Code général des impôts français, on a tendance à faire une distinction entre deux régimes : régime fiscal spécial et régime fiscal ordinaire. On enregistre l'absence de dispositions fiscales pour ce qui est des opérations de restructurations parallèles à l'application du régime de consolidation fiscale. Reste à dire que ce régime fiscal est très précoce en Algérie.

⁷³³ - M. Chadeaux, *op.cit.*, n°853, p. 313.

⁷³⁴ - M. Chadeaux, *op.cit.*, n°853, p. 313.

⁷³⁵ - M. Chadeaux, *op.cit.*, n°s 863 et 864, p.315.

⁷³⁶ - M. Chadeaux, *op.cit.*, n°869, p.317; v.aussi.Arts 115 et 210 C.G.I.Fr.

3) Le régime des scissions au regard des impôts de distribution

D'Après M. Chadefaux, les associés de la société dissoute deviendront des associés de la société bénéficiaire et peuvent réaliser une plus-value⁷³⁷.

Sous-section 2 : Le régime spécial des scissions

Le régime fiscal spécial des scissions est bien encadré en droit français dans les dispositions de l'article 210 B du Code général des impôts français. Pour le Code des impôts algérien, le législateur algérien n'utilise pas le terme de régime fiscal de faveur ou régime fiscal spécial. Mais on constate que le Code des impôts algérien a mis un dispositif favorable pour régir la fiscalité des restructurations dans les dispositions de l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées.

Pour bénéficier des exonérations fiscales, spécialement en matière de plus-values dans les dispositions de l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées lors d'une opération de scission réalisée entre des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés par actions, il est exigé comme pour les opérations de fusion que : «L'acte de scission comporte l'obligation de calculer les éléments autres que les marchandises ainsi que les plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments d'après le prix de revient qu'ils comportaient chez la société apporteuse déduction faite déjà des amortissements réalisés, cette obligation incombe aux sociétés bénéficiaires des apports de scission⁷³⁸». Selon l'article 51 du Code des impôts directs et taxes assimilées, la distribution de parts ou d'actions aux associés de la société scindée ne constitue pas une distribution de revenus mobiliers, à condition que les sociétés concernées aient la forme de sociétés par actions ou de sociétés à responsabilité limitée⁷³⁹.

La doctrine administrative de la direction générale des impôts : 4H-6664, §49s., 12 juill.1997 a été reprise par plusieurs auteurs parmi eux P. Gastineau qui a commenté cette dernière. Selon cette doctrine, les règles relatives aux fusions trouvent leur application pour les scissions de la société mère⁷⁴⁰.

⁷³⁷ - M. Chadefaux, *op.cit.*, n°865, p.316.

⁷³⁸ - Art 143 Al 2-3 C.I.D.T.A.

⁷³⁹ - Art 51 Al 2 C.I.D.T.A.

⁷⁴⁰ - « L'article 13 de la loi n°96-314 du 12 avril 1996 (Dr. fisc.1996, n°17, comm. 555), portant diverses dispositions d'ordre économique et financier. Les dividendes prélevés sur les résultats du groupe ayant cessé de ce fait et distribués entre les sociétés de l'un des nouveaux groupes pendant l'exercice de la scission et l'exercice suivant sont exonérés de précompte, mais, corrélativement, ne bénéficient pas de l'avoir fiscal. Les deux sociétés concernées, la société distributrice et la société bénéficiaire de la distribution, doivent appartenir au même groupe » ; Doc. adm. DGI 4H-6664, §49s., 12 juill.1997; v .P. Gastineau, Intégration fiscale, Régime des distributions, C.G.I.223A à 223 U, *op.cit.*, Fasc.1135-50, n° 15, p.5.

Comme l'explique M. Cozian :« Sur le plan fiscal la scission peut bénéficier du régime de faveur applicable aux fusions, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

«- la société scindée comporte au moins deux branches complètes d'activités ;
- les branches d'activités comportent tout les éléments d'actifs et de passifs ;
- les associés des sociétés bénéficiaires des éléments apportés s'engagent à conserver les titres pendant 5 ans⁷⁴¹».

En Algérie, rien n'empêche l'apport d'une ou plusieurs branches d'activités comportant tout les éléments d'actifs et de passifs correspondant. Cela dit le Code des impôts directs et taxes assimilées n'a pas exigé la conservation des parts ou actions données aux associés de la ou des sociétés bénéficiaires de la branche complète d'activités, pour une durée déterminée. C'est ce qui ressort de l'article 143 du même Code.

En France, selon M. Cozian : « A défaut d'agrément lorsque les conditions légales ne sont pas réunies, la scission ne peut généralement pas être envisagée en raison de son coût fiscal : impositions propres à la société (IS et précompte comme dans toute dissolution), impositions propres aux associés (imposition du boni de liquidation), droits de mutation sur les apports à titre onéreux à la charge des sociétés bénéficiaires⁷⁴²».

La scission de la société mère est inconcevable en droit fiscal algérien, car il n'y a pas un texte express. Cela dit, cette possibilité n'est pas écartée en droit fiscal français. A mon avis, la scission de la société mère est impossible en droit algérien et contradictoire avec les conditions imposées par l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées, la scission de la société mère rendrait l'entrée en vigueur du régime de consolidation fiscale impossible, vu que la société mère doit détenir le capital des filiales à raison de 90 % et plus et sans intermédiaire.

A mon avis et sur la base de ce qui a été retracé, on peut dire que les groupes de sociétés en France peuvent opter pour le régime spécial des scissions, du moment où les sociétés ont la forme de sociétés de capitaux. Mais afin que le groupe opte pour le régime de consolidation fiscale, il faut en plus que l'ensemble des sociétés : société mère et filiales aient l'aspect d'une société par actions. Dans le cas contraire, les sociétés du groupe resteront dans le périmètre de ce dernier sans pour autant bénéficier du régime de consolidation fiscale ou auront le choix d'adopter le régime des sociétés mères- filiales qui reste un régime fiscal spécifique à la distribution et la redistribution des dividendes.

⁷⁴¹ - M. Cozian, *op.cit.*, n° 2221, p. 511.

⁷⁴² - M. Cozian, *op.cit.*, n°2223, p.511.

Le régime des apports partiels, que ce soit sur le plan juridique, fiscal ou bien comptable est basé sur les mêmes régimes applicables aux opérations de fusions.

Section 3: Les apports partiels d'actif

P. Billion considère que : «L'apport partiel d'actif permet la transmission d'une branche d'activité d'une société à une autre société sans mouvement financier. L'apport est rémunéré par des titres de la société bénéficiaire des apports au moyen d'une augmentation de capital. L'acquisition des actifs et des passifs augmente les différents postes comptables correspondants de la société bénéficiaire des apports; le capital et la prime d'apport en sont la contrepartie⁷⁴³».

L'apport partiel d'actif peut avoir plusieurs approches selon M. Cozian:

- «Une technique de réorganisation interne d'un groupe, celui-ci envisage par exemple de filialiser un département dépourvu jusque-là de toute autonomie juridique et fiscale, la nouvelle filiale est dans ce cas contrôlée à 100 % par la société apporteuse ;
- une technique de coopération avec une société tierce ; par exemple deux groupes créent une filiale commune en lui apportant les instruments d'une activité que chacun exerçait auparavant de façon séparée ;
- une technique de transmission d'un secteur d'activité à un groupe concurrent ; la société se concentre alors sur ses activités de base tout en prenant une participation dans la société bénéficiaire de l'apport⁷⁴⁴ »;

Pour S. Hagege et S. De. Kondserovsky, l'apport partiel d'actif permet une coordination entre des sociétés indépendantes⁷⁴⁵. L'apport partiel d'actif vise généralement un ensemble autonome qui peut fonctionner indépendamment⁷⁴⁶. Certes, à mon avis le législateur algérien n'a pas parlé des branches complètes d'activités comme l'a fait son homologue français, mais cela ne veut pas pour autant dire que ce genre de cession n'est pas possible en Algérie comme une forme d'apport partiel d'actif.

Pour M. Chadefaux :« Le régime fiscal des opérations d'apport partiel d'actif est en grande partie calqué sur le régime fiscal des fusions de sociétés, ce qui conduira dans les développements qui suivent à opérer différents renvois aux explications données dans le cadre des fusions⁷⁴⁷». Pour les opérations de restructuration en droit algérien, qu'il s'agisse de fusion ou opérations

⁷⁴³ - P. Billion, *op.cit.*, n°s 196 et 197, p. 127.

⁷⁴⁴ - M. Cozian, Le précis de la fiscalité des entreprises, *op.cit.*, n° 2200, p.506.

⁷⁴⁵ - S. Hagege et S. De. Kondserovsky, Apport partiel d'actif et régime des scissions, *Traité de Droit Commercial* n°7, Fasc.1604, *op.cit.*, p.4.

⁷⁴⁶ - T. Belloula, *Droit des Sociétés*, *op.cit.*, pp.76 et 77.

⁷⁴⁷ - M. Chadefaux, *op.cit.*, n° 875, p. 330.

assimilées (scission ou apport partiel d'actif), notre droit fiscal n'accorde qu'un seul régime fiscal que ce soit en matière d'impôts directs, des droits d'enregistrements ou bien de TVA. Pour les opérations d'apports partiels d'actif, le législateur algérien a consacré un seul texte⁷⁴⁸.

Sous-section 1 : Les apports partiels d'actifs soumis au régime de droit commun

Si les conditions d'application du régime spécial font défaut, c'est le régime de droit commun qui aura à s'appliquer⁷⁴⁹. En ce qui concerne les sommes ou valeurs distribuées dans le cadre des opérations de fusion ou scission de sociétés, les mêmes dispositions en droit algérien, on les trouve en droit français⁷⁵⁰. Pour ce qui est de l'engagement de conservation des titres pour une durée, le législateur algérien n'a pas grevé cette exonération par l'obligation de conserver les titres pour une durée déterminée, comme l'a fait son homologue français, ce dernier a obligé la conservation des titres pour une durée de 3 ans⁷⁵¹.

Sous-section 2 : Les apports partiels d'actifs soumis au régime spécial

En droit fiscal algérien, en se référant à l'article 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées : *«L'acte d'apport partiel d'actifs doit contenir l'obligation de calculer les éléments autres que les marchandises: les amortissements à prélever sur les bénéfices réalisés ainsi que les plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments d'après le prix de revient qu'ils comportaient par les sociétés apporteurs déduction faite des amortissements déjà réalisés par elles. Cette obligation incombe à la société bénéficiaire de l'apport partiel⁷⁵²»*. L'attribution

⁷⁴⁸ - Qui est l'article 762 du Code de commerce où il a soumis les apports partiels d'actif aux articles 758 et 761 du même code.

⁷⁴⁹ - M. Chadeaux, Les fusions de sociétés, Régime juridique et fiscal, *op.cit.*, n° 924, p.344.

⁷⁵⁰ - Selon l'article 115 al 1 C.G.I.Fr: *« En cas de fusion ou de scission de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteur en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers»*.

⁷⁵¹ - Selon l'art.210 B bis-1 Als 1, 2 et 3 C.G.I.Fr modifié par L.n°2001-1275 du 28 décembre 2001 - art. 85 (V) : *« Les titres représentatifs d'un apport partiel d'actif ou d'une scission grevés de l'engagement de conservation de trois ans peuvent être apportés sans remise en cause du régime de faveur mentionnée dans l'article 210 A ou sans l'amende prévue à l'article 1734 ter A à condition du respect des obligations suivantes: Les titres doivent être apportés suite à une opération de restructuration telles que la fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de faveur, les sociétés bénéficiaires doivent conserver les titres pour une durée de trois ans, ce dernier engagement doit être mentionné expressément dans l'acte d'apport par les sociétés apporteur et bénéficiaire de l'apport. En cas d'apports successifs au cours du délai de conservation prévu à l'article 210 B, toutes les sociétés apporteurs et bénéficiaires des apports doivent souscrire cet engagement dans le même acte pour chaque opération d'apport.»*

⁷⁵² - Art 143 Al 2-3 C.I.D.T.A.

gratuite d'actions ou de parts sociales par la société bénéficiaire des apports aux membres de la société apporteuse n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers dès lors que les sociétés ayant participé à l'opération d'apport partiel d'actif auraient revêtu la forme soit de sociétés par actions, soit de sociétés à responsabilité limitée, à ce titre les associés ne vont pas être taxé à l'IRG⁷⁵³.

Globalement d'après M. Chadeaux, les apports partiels d'actif sont soumis aux mêmes règles régissant les fusions avec quelques différences dues à la nature juridique des deux opérations⁷⁵⁴. Même, si les conditions d'application du régime spécial ne sont pas réunies la ou les sociétés concernées peuvent demander un agrément auprès du Ministère de l'Economie et des Finances, comme par exemple le cas d'apport ne portant pas sur une branche complète d'activité⁷⁵⁵. La même observation vaut en droit algérien, qu'il s'agisse du Code de commerce ou du Code des impôts directs et taxes assimilées, les apports partiels d'actif restent régis à peu près par les mêmes dispositions que celles relatives aux fusions⁷⁵⁶.

Sous-section 3 : Incidence comptable et financière de l'apport partiel d'actif

Selon P. Billion : «Pour la société apporteuse, les titres de participation remplacent les valeurs comptables des immobilisations apportées⁷⁵⁷». Pour les rédacteurs de la Revue Fiduciaire : « L'application du régime de faveur des apports partiels d'actifs, en France entraîne la gratuité des titres représentatifs de l'apport aux associés de la société apporteuse n'est pas considérée comme une distribution lorsque la répartition des titres a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport⁷⁵⁸». Les personnes bénéficiant de revenus émanant de la distribution de

⁷⁵³ - Art 51 Al 2 C.I.D.T.A.

⁷⁵⁴ - Les grandes lignes du régime spécial des apports partiels d'actifs sont retracées par l'article 210 A du Code général des impôts français. M. Chadeaux, *op.cit.*, n° 913, p.340.

⁷⁵⁵ - L'équipe fiscale de La Revue Fiduciaire, Dictionnaire RF Fiscal, *op.cit.*, n°395, p.91. «*La notion de branche complète et autonome d'activité a été définie dans le cadre de la directive communautaire du 23 juillet 1990. L'article 2H de la directive définit en effet la branche d'activité comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens*»; M. Chadeaux, *op.cit.*, n° 888, p.332.

⁷⁵⁶ - Tout particulièrement les articles 51 et 143 C.I.D.T.A.

⁷⁵⁷ - P. Billion, Les groupes de PME une ou plusieurs sociétés ? *op.cit.*, n°197, p.127.

⁷⁵⁸ - L'équipe fiscale de La Revue Fiduciaire, Dictionnaire RF Fiscal, *op.cit.*, n°403, p.93 ; v.aussi 1 er Al du 2 de l'article 115 C.G.I.Fr.

dividendes d'actions ou de parts sociales doivent chaque année remplir une déclaration fiscale au titre des dividendes distribuées, et cela avant le 30 avril de chaque année⁷⁵⁹.

Reste à dire que le législateur n'a pas prévu toutes les réponses aux questions qui se rapportent aux opérations de restructuration, notamment le principe de rétroactivité fiscale, comme c'est le cas en France⁷⁶⁰.

Le résultat d'ensemble du groupe de sociétés peut être retraité en cas de sortie ou de cessation du régime de consolidation fiscale.

Chapitre 2: Les retraitements fiscaux en cas de sortie et de cessation du régime de consolidation fiscale

Le résultat fiscal d'ensemble du groupe doit subir des retraitements et cela lors de la sortie du groupe ou la cessation du régime de consolidation fiscale, et cela pour une meilleure transparence fiscale.

Section 1 : La sortie d'une société du périmètre du groupe

La sortie d'une société du périmètre de consolidation fiscale entraîne des conséquences au niveau de la société mère et des sociétés filiales, ce qui aura des répercussions sur le résultat fiscal d'ensemble. Mais ces conséquences fiscales touchent aussi d'autres éléments tels que les déficits fiscaux, l'imposition du résultat de sortie. À noter que le droit algérien, n'a pas détaillé les cas de sortie de façon expresse, mais il les a traités de façon tacite, dans le cadre des dispositions de l'article 138 bis Code des impôts directs et taxes assimilées. D'autre part, le législateur algérien a abrogé les dispositions relatives à la sortie des sociétés filiales suite à la réalisation de deux bilans déficitaires successives⁷⁶¹.

Il y a une nécessité urgente pour intervenir par un texte dans le Code des impôts directs et taxes assimilées en ce qui concerne l'assiette fiscale de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et les éléments qui devraient être réintégrés en cas de sortie.

Il faut distinguer entre le cas où c'est la société mère qui sort du groupe et le cas où c'est une filiale ou plus qui sort du groupe de sociétés. Le Code des impôts directs et taxes assimilées n'a pas fait de distinction entre les deux possibilités. Cela dit, il existe plusieurs cas de sortie du groupe.

⁷⁵⁹ - Selon les dispositions de l'article 53 du C.I.D.T.A, les dividendes d'actions et de parts sociales doivent faire l'objet d'une déclaration auprès de l'inspecteur des impôts directs au plus tard le 30 avril de chaque année.

⁷⁶⁰ - Arts 210 A Al 1 C.G.I.Fr et Art 236-4 CComFr concernant la possibilité de donner à la fusion et opérations assimilées un effet rétroactif.

⁷⁶¹ - Art 138 bis Al 2 C.I.D.T.A.

Sous-section 1 : Les causes de sortie de groupe

Les causes de sortie du groupe sont extrêmement variées dans le cadre du Code général des impôts français. D'après P. Serlooten : « Il y a d'abord la sortie du groupe en cas de décision de la société mère de ne plus retenir le résultat d'une filiale au titre d'un exercice, mais également au cas où les conditions de l'option pour l'intégration ne seraient plus réunies (exemple, réduction à moins de 95 % du taux de détention par la société mère du capital d'une filiale ou changement du régime fiscal de la filiale selon le Code général des impôts français). La sortie du groupe peut intervenir suite à une dissolution ou d'une absorption par fusion d'une société du groupe⁷⁶² ».

Selon l'auteur P. Morgenstern : « Il y a aussi une possibilité de sortie indirecte du groupe : Une filiale intégrée qui sort entraîne la sortie des sociétés détenues par son intermédiaire dès lors que les autres associés internés ne détiennent plus 95 % du capital de ces dernières⁷⁶³. Cette situation est inconcevable en droit algérien, car le législateur a exigé une détention directe sans aucun intermédiaire à concurrence de 90 % au plus du capital social de la filiale.

Toutefois, il est admis en droit français de maintenir dans le groupe les sous-filiales dans les cas suivants : «- Absorption de la société intermédiaire par une société du groupe ; - apport partiel d'actifs intragroupe portant sur des titres de sous filiales ;

- partage des titres des sous-filiales entre sociétés du groupe au moment de la liquidation de la société intermédiaire⁷⁶⁴ ».

La sortie d'une société a des répercussions sur la fiscalité du groupe de sociétés.

Sous-section 2 : Les conséquences fiscales de la sortie du groupe

Il existe plusieurs conséquences qui vont découler de la sortie d'une société du périmètre de consolidation fiscale, comme il va être démontré.

1) Les résultats de l'exercice de sortie

Pour P. Gastineau : «La société mère cesse d'établir, pour l'exercice de sortie, un résultat d'ensemble comprenant celui de sa ou de ses filiales. Le sort des déficits et des moins-values à long terme compris dans le résultat d'ensemble, comme les déficits de la société sortante subis soit avant, soit après son entrée dans le groupe,

⁷⁶² - P. Serlooten, *op.cit.*, n°478, p. 326.

⁷⁶³ - P. Morgenstern, Préface de M. Cozian, *Intégration fiscale, Guide de gestion RF, Groupe Revue Fiduciaire*, 6^{eme} Ed, Paris, 2013, n°6, p. 364.

⁷⁶⁴ - P. Morgenstern, *op.cit.*, n°6, p. 364.

est également affecté par la sortie. Il est donc important de définir l'exercice de sortie⁷⁶⁵».

D'après Ph. Ouedot, Fl. Deboissy et P-Fr Racine, parmi les principales conséquences découlant de la sortie de la société du groupe : Dès la sortie de la société filiale du groupe ses résultats ne sont plus pris en considération pour la détermination du résultat d'ensemble⁷⁶⁶.

Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat (CE.3° et 8° ss-sect., en date du 5 juill.2013, n° 356781, min.c/Sté Decathlon) : « *Considérant que la cour a révélé que la convention d'intégration conclue par la société Décathlon avec ses filiales préservait les droits des associés ou des actionnaires minoritaires dès lors que l'imposition des filiales était neutralisée et qu'en cas de sortie du groupe, elles étaient indemnisées à hauteur du surcoût d'imposition résultant de ce qu'elles n'avaient pas été en mesure d'imputer leurs déficits sur leurs résultats ultérieurs par l'effet de l'intégration ; qu'elle a également relevé que la société mère pouvait être amenée à bénéficier de l'imputation des déficits subis par ses filiales sur le résultat d'ensemble et réclamer à celles-ci les économies d'impôts qui résulteraient de ce dispositif en cas de sortie du groupe* »⁷⁶⁷.

Lorsqu'une société cesse d'appartenir au groupe, comme le souligne l'équipe de rédaction du Groupe Revue Fiduciaire :« Ses résultats cessent d'être pris en compte pour le calcul du résultat d'ensemble au premier jour de l'exercice au cours duquel intervient l'évènement entraînant la sortie. Ainsi, la société mère doit réintégrer ou déduire dans le résultat d'ensemble au cours de l'exercice de sortie :

- les subventions directes et indirectes ;
- les abandons de créances ; les plus ou moins-values afférentes à ces cessions d'immobilisations entre sociétés du groupe⁷⁶⁸».

⁷⁶⁵ - P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, *op.cit.*, n°229, p. 162.

⁷⁶⁶ - Ph. Ouedot, Fl. Deboissy et P-Fr. Racine, Fiscalité des groupes et des restructurations, *op.cit.*, n°1362, pp.499 et 500.

⁷⁶⁷ - Le Conseil d'Etat ajoute dans l'affaire Décathlon : « *Que la reprise en charge par la société Décathlon de l'impôt du par le groupe n'était pas constitutive d'un acte anormal de gestion ; que, par suite, le ministre n'est pas fondé à demander l'annulation de l'article 3 de l'arrêt attaqué* » ; v. Concl.V. Daumas, note O. Fouquet et Ph. Durand ; X, Revue de Droit Fiscal, Impôt sur les sociétés, La répartition de la charge de l'impôt au sein d'un groupe intégré: Une route à quatre voies, 17 octobre 2013, Hebdomadaire n°42, LexisNexis, pp. 19 et 20. V.aussi.E. Tort, Chroniques, Fiscalité des groupes intégrés, L'audit du résultat d'ensemble et de l'IS groupe, Droit fiscal, RFC 310, Avril 1999, p.48.

⁷⁶⁸ - Fl. Bernal, Ch. Berthout, Th. Cours, S. Delage, M. Geslot, M-Ch. Martini, S. Merchat et Fr. Soulé, Les dictionnaires pratiques Groupe Revue Fiduciaire, Fiscal 2012, réalisé sous la direction de Yves de La Villeguerin par les fiscalistes de La Revue Fiduciaire, Paris, Mise à jour au 20 mars 2012, Fiscal 2012, 27 Ed, n° 14615, p. 441.

2) Le traitement fiscal des pertes d'ensemble du groupe encore reportable

Certes, le législateur algérien n'a pas suffisamment détaillé les dispositions relatives au traitement fiscal lors de l'existence de déficits fiscaux d'ensemble au sein du groupe, les seules dispositions restent l'article 147 du Code des Impôts directs et taxes assimilées, ces dernières sont des règles fiscales d'ordre général. Comme il a déjà été précisé dans la première partie de cette thèse. La même observation est maintenue pour les moins-values d'ensemble.

D'après P. Morgenstern, la société mère sortante va prendre en charge les déficits et les moins-values nettes à long terme d'ensemble et pourra les reporter selon les dispositions de droit commun⁷⁶⁹.

3) Distributions effectuées postérieurement à la sortie du groupe

Selon la doctrine de la direction des impôts française en date du 12 juillet 1997 relatée par l'auteur P. Morgenstern : «Les bénéficiaires d'une société filiale française inclus dans les résultats d'ensemble ne constituent pas des bénéficiaires soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal et dont la distribution pourrait s'effectuer en franchise de précompte⁷⁷⁰». P. Morgenstern explique que lors de la sortie d'une société du régime d'intégration, elle ne pourra plus utiliser les déficits enregistrés pendant la période d'application de ce régime⁷⁷¹.

La sortie de toutes les filiales, selon An. Charveriat et J.Y. Mercier va engendrer la disparition du groupe lui-même, les conséquences de la sortie vont s'étendre à toutes les sociétés du groupe⁷⁷².

4) L'imputation du déficit sectorisé sur les réintégrations de sortie

D'après la doctrine administrative de la Direction générale des impôts française (N°18s.-Doc.adm.DGI 4H-6663, §21 et 4H-6664, §19, 12 juill.1997) et comme le montre P. Gastineau, dans son livre sur la fiscalité des groupes de

⁷⁶⁹ - « Pendant la période d'intégration, ces résultats sont localisés dans la déclaration individuelle de la mère. En cas de sortie du groupe, les pertes du groupe encore reportables sont affectées à la mère à titre individuel qui doit donc les positionner, en pratique, sur sa propre déclaration 2058 B (déficits) ou 2059 C (moins-values à long terme), en plus des pertes propres à la société mère nées avant l'intégration et situées déjà en report sur ces déclarations. ». V. P. Morgenstern, *op.cit.*, n° 174, p.131.

⁷⁷⁰ - V. Doc.adm.DGI, 4 H-6682, §2, 12 juill.1997 ; cité par P. Gastineau, La fiscalité des groupes de sociétés, *L'intégration fiscale, op.cit.*, n°451, p.317.

⁷⁷¹ - P. Morgenstern, *op.cit.*, n°141, p.110.

⁷⁷² - An. Charveriat, J.Y. Mercier en collaboration avec J-Y. Cariou et J.P. Gérard, La pratique de l'intégration fiscale, Résultat d'ensemble, Distributions, Restructurations, Déclarations, Conventions, A jour au 1^{er} décembre 1999, Éditions Francis Lefebvre, Levallois, n° 6880, p. 135.

sociétés que les sociétés bénéficiaires des apports scission peuvent à la date d'effet de la scission réduire ou annuler les réintégrations de sortie⁷⁷³.

Pour P. Morgenstern: «Les effets des sorties de sociétés ont été sensiblement allégés en France en 1992. Comme pour l'entrée dans l'intégration, la sortie est accompagnée d'un formalisme qui peut être différent suivant le type de sortie. Depuis cette date, les sociétés peuvent entrer dans l'intégration, permettre au groupe d'utiliser leurs déficits et ressortir sans que cette utilisation soit remise en cause pour le groupe⁷⁷⁴».

Le régime de consolidation fiscale peut faire l'objet de cessation.

Section 2 : La cessation du régime du groupe

Il y a des causes qui entraînent la cessation du régime de consolidation fiscale. La date de cessation du régime a des répercussions sur la fiscalité des groupes. La cessation du groupe a des conséquences fiscales.

Sous-section 1 : Les causes de la cessation du groupe

En Algérie, lorsque les sociétés du groupe ne renouvellent pas leur option après 4 exercices, le régime de consolidation fiscale cesse⁷⁷⁵. En France : « La cessation intervient lorsque la société mère ne répond plus aux conditions d'éligibilité, ne renouvelle pas son option à l'issue de la période d'option (5 exercices) ou lorsque, au cours de la période couverte par l'option, elle reste seule membre du groupe. La cessation du groupe peut aussi intervenir lorsque la société mère est :

- absorbée par une autre société (y compris par une société membre du groupe);
- ou rachetée à 95 % au moins par une autre société passible de l'IS, en droit français et 90 % en droit algérien»⁷⁷⁶ ;

Il y a des mesures qui ont été prises, comme le rappelle les fiscalistes du Groupe Revue Fiduciaire : « Afin de limiter les conséquences de la sortie et de favoriser la constitution d'un nouveau groupe : création d'une personne morale

⁷⁷³ - N°18s.- Doc.adm.DGI 4H-6663, §21 et 4H-6664, §19, 12 juill.1997) ; v. P. Gastineau, Intégration fiscale, Operations sur la société mère: fusion, scission, prise de participation d'au moins 95 %, Fasc.1135-30, *op.cit.*, n°39, p. 12.

⁷⁷⁴ - P. Morgenstern, *op.cit.*, n°136, p.107.

⁷⁷⁵ - Art 138 Al 2 C.I.D.T.A.

⁷⁷⁶ - Fl. Bernal, Ch. Berthout, Th. Cours, S. Delage, M. Geslot, M-Ch. Martini, S. Merchat et Fr. Soulé, Les dictionnaires pratiques Groupe Revue Fiduciaire, *op.cit.*, n° 14625, p.442. v.Art 138 bis dernier Al C.I.D.T.A et art 223 S C.G.I.Fr.

nouvelle, transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger, modification de la date de clôture de l'exercice, changement de régime fiscal⁷⁷⁷».

Les sociétés sont tenues de produire des déclarations fiscales à l'administration fiscale dans un délai de 10 jours en cas de cession ou de cessation d'activité⁷⁷⁸. En cas de cessation d'activité de la part des sociétés passibles de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, les bénéficiaires de ces dernières sont réputés distribués aux associés⁷⁷⁹.

Sous-section 2 : La date de la cessation du régime de groupe

Selon P. Gastineau : «Le régime de groupe cesse de s'appliquer à toutes les sociétés intégrées, la société mère doit comprendre dans son résultat imposable de l'exercice au cours duquel ce régime n'est plus applicable les sommes devant être rapportées au résultat ou à la plus ou moins-value à long terme d'ensemble en cas de sortie du groupe d'une société. L'événement qui entraîne la cessation du groupe est donc assorti d'un effet rétroactif à compter du début de l'exercice au cours duquel il intervient⁷⁸⁰».

Sous-section 3 : Les conséquences fiscales de la cessation du régime de consolidation fiscale sur des sociétés du groupe

A mon avis, la cessation du régime de consolidation fiscale sur des sociétés du groupe, en Algérie n'a pas de répercussions fiscales claires et expresses dans le Cadre du Code des impôts directs et taxes assimilées, ni pour la société mère ni pour les sociétés filiales. Par la lecture des textes français et en comparaison avec ce qui est en vigueur en Algérie sur le plan de la pratique, on s'aperçoit que les causes de cessation du régime de consolidation fiscale concernent en premier lieu la société mère.

Pour ce qui est des conséquences et répercussions fiscales découlant de la cessation du régime de consolidation fiscale, autonomie des exercices des sociétés (société mère et sociétés filiales). La question qui se pose est ce que le résultat sera reporté à la date de l'année fiscale ou sera-t-il reporté sur l'exercice de l'année fiscale suivante ?

Il n'existe pas en l'état actuel du Code des impôts algérien une énumération des cas de cessation du groupe de société, mais cela n'empêche pas de

⁷⁷⁷ - Fl. Bernal, Ch. Berthout, Th. Cours, S. Delage, M. Geslot, M-Ch. Martini, S. Merchat et Fr. Soulé, *op.cit.*, n° 14625, p.442.

⁷⁷⁸ - Art 196 Al 1 C.I.D.T.A.

⁷⁷⁹ - Art 48 C.I.D.T. A.

⁷⁸⁰ - V.Le troisième alinéa de l'article 223 S du Code général des impôts français cité par P. Gastineau, *La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, op.cit.*, n°276, p. 195.

conclure que la sortie de la société mère, sa dissolution selon les règles de droit commun et principalement le Code de commerce entraîne la cessation du régime de consolidation fiscale.

Selon An.Charveriat, J.Y Mercier, J-YCariou et J.P. Gérard : «La dissolution du groupe en France, prend effet au premier jour de l'exercice de l'évènement qui a motivé. Elle entraîne les mêmes réintégrations qu'en cas de sortie d'une filiale. En France, en pratique la société mère établit, au titre de l'exercice de sortie, un état 2058 ES pour chaque société du groupe sortant (y compris pour elle-même) et effectué les réintégrations afférentes à chacune. Le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble subi par le groupe pendant la période d'intégration est encore reportable à l'ouverture de l'exercice de sortie est imputable par la société mère, sur ses résultats propres, dans les conditions de droit commun⁷⁸¹».

Le Code général des impôts français a traité les cas d'absorption ou de scission de la société mère; dans ces derniers cas, il sera à la charge de la société absorbante ou aux sociétés issues de la scission de procéder aux régulations de sortie du groupe⁷⁸². Les auteurs An. Charveriat, J.Y. Mercier, J-Y. Cariou et J.P. Gérard rappellent dans leur ouvrage que l'ensemble des déficits fiscaux et moins-values nettes à long terme vont être imputés sur les réintégrations de sortie⁷⁸³.

Il faut une intervention expresse du législateur algérien, pour déterminer les conséquences fiscales et comptables des sorties de la société mère ou des filiales et de la cessation du groupe de société.

⁷⁸¹ - Fl. Bernal, Ch. Berthout, Th. Cours, S. Delage, M. Geslot, M-Ch. Martini, S. Merchat et Fr. Soulé, Les dictionnaires pratiques Groupe Revue Fiduciaire, *op.cit.*, n°14630, p.442.

⁷⁸² - An. Charveriat et J.Y. Mercier en collaboration avec J-Y. Cariou et J.P. Gérard, La pratique de l'intégration fiscale, Résultat d'ensemble, Distributions, Restructurations, Déclarations, Conventions, *op.cit.*, n° 7600, p. 148.

⁷⁸³ - *Ibidem*.

Conclusion de la deuxième partie

Comme on a pu le constater les restructurations sont très favorisées en droit algérien telles que les opérations de fusion et opérations assimilées comme les scissions et apports partiels d'actifs. A l'heure actuelle, les textes fiscaux régissant ces opérations sont très réduits tels que les articles 51 et 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées. D'autre part, le principe de rétroactivité fiscale est méconnu en droit algérien, cette règle est très importante car elle permet de neutraliser les déficits antérieurs aux restructurations. Il n'y a pas d'un autre côté des règles concernant la parité d'échange pour ce qui est des actions et parts sociales octroyées aux actionnaires des sociétés participantes à ces opérations. Il faudra élargir les textes relatifs à la gestion des déficits fiscaux.

Le cadre juridique des prix de transfert en droit algérien est déterminé dans les dispositions des articles 141 et 182 Ter du Code des impôts directs et taxes assimilées. Il faut de nouvelles dispositions concernant les méthodes de détermination des prix de transfert, ces dernières restent vagues en droit algérien. On enregistre de faibles dispositions concernant les réintégrations et retraitements fiscaux en cas de sortie du groupe de sociétés, les majorations et réintégrations, etc.

On constate l'absence de dispositions relatives à la gestion des déficits spécifiques à la fiscalité des groupes de sociétés à part l'article 169 alinéa 3 du Code des impôts directs et taxes assimilées, les traitements des déficits et amortissements, le transfert des déficits aux sociétés nouvelles ou les sociétés existantes absorbantes ou les sociétés ayant bénéficié de la scission ou des apports partiels d'actifs. Il faut une intervention du législateur algérien concernant la gestion du déficit d'ensemble du groupe de sociétés. Il n'y a pas aussi de règles spécifiques à la gestion des déficits antérieurs à l'opération de restructuration.

Le Code des impôts directs et taxes assimilées n'a pas prévu de normes spécifiques à la détermination du résultat d'ensemble du groupe de sociétés, ni à la façon de traiter le résultat des filiales et comment élaborer les déclarations fiscales du groupe de sociétés ? Les notions d'impôts différés nécessitent quant à elles une définition dans le cadre du Code des impôts directs et taxes assimilées. Cela dit il y a des dispositions dans le code comptable et les directives du Conseil national de comptabilité.

On constate un élargissement des attributions accordées à la direction des grandes entreprises domiciliée à Alger, cette dernière est compétente pour statuer sur les dossiers fiscaux des entreprises réalisant un chiffre d'affaire qui dépassent trois cent millions de dinars (300.000.000 DA) après avis de la direction centrale des impôts.

Alors on se demande si les groupes de sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires moins que 300.000.000DA sont contrôlés par la direction des grandes entreprises ou pas ? On devait appréhender de plus en plus les fuites fiscales des deniers vers l'étranger par des coopérations entre les administrations fiscales de différents pays. On constate l'absence de textes concernant le contrôle et redressement fiscal pour les groupes de sociétés.

Les dispositions de l'article 160 du Code de procédures fiscales devraient être revues, afin de déterminer le montant du chiffre d'affaires du groupe devant déposer son dossier auprès de cette administration fiscale. Le législateur devrait légiférer un cadre juridique et fiscal pour les groupes et les groupements de sociétés. Cette observation est valable pour les règles fiscales de fonds plus que les règles de formes.

Conclusion générale

La fiscalité des groupes de sociétés reste un sujet précoce en Algérie, les textes actuels ne répondent pas à toutes les problématiques liées à la fiscalité du groupe.

La reconnaissance de la personnalité fiscale du groupe repose sur une fiction, son objectif est purement fiscal. Il ne faut pas faire l'amalgame entre la notion de groupe de sociétés et la notion de groupement d'entreprises. Le premier jouit d'une personnalité fiscale, le Code fiscal lui a accordé l'identité fiscale. A l'opposé du groupement d'intérêt économique, qui jouit d'une personnalité juridique.

Il faut souligner que le législateur a tout de même produit en matière commerciale, des normes qui se rapportent directement aux groupes de sociétés comme par exemple : les comptes consolidés, la notion de société mère et la notion de filiales, la notion de contrôle, les types de contrôles, les offres publiques d'achats, les prérogatives des commissaires aux comptes...tout ça se rapporte directement aux groupes de sociétés, les fusions et opérations assimilées: scissions et apports partiels d'actifs au sein du groupe.

L'appellation "consolidation fiscale" n'est pas très appropriée, car, on pourrait penser qu'il y a un régime de consolidation fiscale internationale. Il n'y a pas de régime fiscal parallèle en cas de défaut des conditions d'application du régime de consolidation. Les sociétés du groupes devraient déposer des déclarations fiscales séparées et autonomes. Il n'y a pas un régime convenable pour ce qui est des données économiques et industrielles algériennes. On note que, le nouveau Système comptable algérien n'a pas fait toute coupure avec les anciennes valeurs comptables, c'est-à-dire le coût historique ou le prix de revient, cet élément comptable important refait surface dans les dispositions de l'article 6 du nouveau Système comptable financier.

Pour répondre à notre problématique formulée dans l'introduction de cette thèse :

Est-ce que le régime des groupes de sociétés est incitatif ou répulsif à sa création sur le plan fiscal, est-ce que l'impact du régime fiscal des groupes de sociétés

est supporté par la société mère ou bien les sociétés filiales ou partagé entre elles et sur quelle base va-t-on déterminer l'assiette fiscale de l'imposition des groupes de sociétés ?

On peut dire qu'à l'heure actuelle, le régime fiscal des groupes de sociétés est très incitatif à la création de groupes en Algérie. Cette conclusion résulte de l'étude faite, sur le plan de toutes les impositions fiscales. Les impôts dont les groupes de sociétés restent redevables ne sont pas très élevés par rapport à ce qui est en vigueur à l'étranger. Cette constatation vaut pour les groupes algériens comme pour les groupes étrangers, ce qui explique la montée des implantations multinationales dans notre pays ces dernières années.

Le Code des impôts directs et taxes assimilées a octroyé aux groupes de sociétés plusieurs avantages d'ordre fiscal et comptable. En matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, droit d'enregistrement, taxe sur la valeur ajoutée, etc. On peut dire que l'application du régime des groupes de sociétés en Algérie comporte des avantages plus que des inconvénients en application des textes fiscaux et réglementaires actuels.

Concernant l'impact de l'application du régime de consolidation fiscale sur le groupe de sociétés, on sort avec la conclusion suivante : c'est la société mère qui élabore le résultat d'ensemble, comme il a été démontré dans le Système comptable algérien, chaque filiale doit présenter ses résultats individuellement, ce qui permet pour le lecteur des comptes consolidés d'avoir une approche comptable et financière des résultats réalisés par chaque sociétés du groupe. Le législateur fiscal devrait introduire une norme dans le cadre du Code des impôts directs et taxes assimilées instituant le principe de solidarité dans le paiement de l'IBS, surtout que le régime de consolidation fiscale touche avant tout les bénéfices réalisés par les groupes de sociétés.

Les éléments fiscaux à retenir pour élaborer le résultat fiscal ne sont pas précis dans le cadre du Code des impôts directs et taxes assimilées actuel.

Il faut avouer que le nouveau Système comptable financier a bien détaillé les comptes consolidés et il a répondu à des problématiques qui se rapportent directement aux groupes multinationaux comme par exemple les comptes de

conversion, de même il a fait la distinction entre la société mère de nationalité étrangère et le cas où les sociétés filiales sont de nationalité étrangère. Les méthodes de consolidation comptable sont précises dans le nouveau Système comptable financier.

Il y a une simplification des procédures de dépôts des déclarations fiscales auprès de la direction des grandes entreprises par les souscription des déclarations électroniques, ce qui facilite la tâche aux groupes de sociétés notamment pour ce qui est des sociétés étrangères membre de groupes étrangers implantées en Algérie, tout au long du territoire.

L'annulation de la condition de réalisation de deux bilans bénéficiaires par la loi de finances de 2008 pourrait faire remonter les pertes vers la société mère, ce qui aura une très grave répercussion financière et fiscale sur la vie du groupe. Les normes fiscales relatives aux traitements de la fiscalité des groupes en matière de détermination du résultat d'ensemble et de neutralisation des opérations intra-groupe sont imprécises, surtout sur le plan fiscal en comparaison avec le plan comptable.

Cela dit même si les groupes de sociétés optent pour un régime de consolidation fiscale afin d'unifier les bilans des groupes «société mère et les filiales», cela peut faire remonter les pertes et déficits du groupe. La responsabilité fiscale de l'ensemble du groupe peut être mise en cause si les sociétés décident de garder la ou les sociétés déficitaires dans le périmètre de consolidation fiscale.

Chose qui est sûre c'est que notre législation n'a pas répondu à toutes les questions relatives à la fiscalité des groupes de sociétés. Il faut instaurer des textes relatifs à la détermination du résultat d'ensemble et la neutralisation des opérations internes entre sociétés du groupe aussi pour les opérations de restructuration à l'intérieur du groupe, les différentes problématiques concernant la gestion et le traitement des déficits fiscaux soit antérieurs ou parallèles à l'opération de restructurations, ou ultérieures. Les normes fiscales devraient être connectées aux normes comptables. Il n'y a pas un régime fiscal parallèle pour ce qui est des distributions de dividendes et redistributions, comme c'est le cas en France où le législateur a instauré un régime fiscal des sociétés mères qui vise à annuler l'écran fiscal entre les actionnaires des sociétés filiales et les distributions faites par la société mère.

Il faut instaurer un régime fiscal algérien à proportion internationale pour les groupes de sociétés étrangers, il y a dans le Code des impôts directs et taxes assimilées des dispositions qui stipulent que les filiales étrangères implantées en Algérie doivent déposer leurs déclarations fiscales auprès de la direction des grandes entreprises. À signaler que toute firme étrangère même en absence d'une domiciliation fiscale stable doit fournir des déclarations sur les bénéfices réalisés en Algérie devant la direction des grandes entreprises selon les dispositions de l'article 160 du Code de procédures fiscales, ce qui mènent à dire que le législateur algérien reconnaît les groupes multinationaux.

Concernant les retenues à la source sur les dividendes distribués aux associés stipulés dans l'article 162 du Code de procédures fiscales, il est mentionné que les déclarations relatives aux dividendes distribués aux associés des sociétés et groupes relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises, également les dividendes distribués par les sociétés étrangères implantées en Algérie. Cet alinéa de l'article 162 précité du Code de procédures fiscales mérite une précision du législateur algérien. Pour démontrer si les sociétés étrangères doivent dans tous les cas déposer leurs déclarations auprès de la direction des grandes entreprises ou pas.

Les textes actuels ne répondent pas à toutes les questions relatives aux opérations de restructurations: telles que la parité d'échange relative aux titres échangés, on constate l'absence de texte concernant cet élément important qui peut générer une surcharge fiscale, absence aussi de règles concernant le principe de rétroactivité fiscale qui permet quant à lui une bonne gestion des déficits fiscaux, et la possibilité de les utiliser ultérieurement pour la déduction de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Les retraitements fiscaux en cas de sortie et les conséquences d'absence des conditions d'application du régime de consolidation fiscale ne sont pas très précises en droit fiscal algérien. Il faut aussi noter l'absence de conditions sévères d'octroi de ce régime, à part pour ce qui est du taux de détention du capital et la nécessité d'un élargissement des cas d'exclusion du périmètre de consolidation fiscale. Pourquoi ne va-t-on pas instaurer un régime parallèle au régime de consolidation fiscale? Les méthodes de détermination des prix de transfert en droit algérien restent imprécises. On

s'aperçoit que le législateur évoque deux méthodes de détermination des prix de transfert : les prix majorés et les prix minorés régis par les dispositions de l'article 141 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées. Cela dit il faut souligner qu'il a déterminé les documents devant être fournis à l'administration fiscale pour justifier la politique de transfert des bénéfices par arrêté.

On enregistre aussi, l'absence de dispositions satisfaisantes concernant les régimes fiscaux applicables aux opérations de restructuration telles que les opérations de fusion et les opérations assimilées. Les seules dispositions applicables sont les articles 51 et 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées concernant les distributions et l'article 173 du même Code concernant l'exonération des plus-values émanant de la distribution de parts sociales suite à l'opération de restructuration et un seul article dans le Code des taxes sur le chiffre d'affaires pour ce qui est de la possibilité de déduction du montant de la TVA accordée aux nouvelles sociétés issues de la fusion ou d'opération similaire.

On constate aussi qu'il n'y a pas un régime parallèle au régime spécial des fusions comme en droit français où il est permis à la société d'opter pour le régime de droit commun selon ses objectifs fiscaux qui visent l'exonération des plus-values réalisées suite à une cession de parts sociales émanant d'une opération de fusion ou d'opérations assimilées. On enregistre en plus la faiblesse du taux imposé en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales qui aura une très mauvaise répercussion sur les revenus de trésor public algérien. Ce dernier reste à priori alimenté par la fiscalité pétrolière.

La détermination du résultat d'ensemble du groupe imposable à l'IBS n'est pas une chose facile. Le passage du résultat comptable au résultat fiscal reste un sujet d'ordre technique : le déficit d'ensemble, les plus-values et les moins-values d'ensemble, les retraitements en cas de sortie ou de cessation du régime de consolidation fiscale nécessite une intervention du législateur algérien, pour faciliter la tâche aux comptables chargés d'établir les comptes consolidés des groupes de sociétés et à l'administration fiscale chargée de contrôler les déclarations fiscales.

Il existe des textes relatifs aux amortissements et provisions seulement sans les amortissements réputés différés en période déficitaire, il n'y a pas de

normes spécifiques à la détermination du résultat d'ensemble du groupe de sociétés, ni à la façon de traiter le résultat des filiales et comment souscrire les déclarations fiscales du groupe de sociétés et les notions d'impôts différés ? Quoi que pour l'impôt différé, cette notion a bien été définie dans le nouveau Système comptable financier etc.

Concernant le contrôle fiscal, il y a eu plusieurs réformes comme celles prévues dans le cadre de la loi de finances de 2015, notamment en ce qui concerne les administrations compétentes pour statuer en matière de demandes de remboursements de la TVA et les attributions de chacune d'elle.

Il n'y a pas en droit algérien de normes spécifiques entre le contrôle fiscal effectué sur une société mère ou les sociétés filiales. Cela dit que ça soit en droit algérien ou en droit comparé, généralement la plus lourde charge en matière de déclarations fiscales incombe sur le plan de la pratique à la société mère. On enregistre par la loi de finances 2016 l'absence de nouvelles dispositions concernant la fiscalité des groupes de sociétés.

Après l'étude de cette thèse, on peut formuler les recommandations suivantes :

- La nécessité de réintroduire la condition de réalisation du groupe de sociétés de deux bilans bénéficiaires surtout pour les groupes financiers, qui ont pour missions la gestion des liens capitalistiques.
- Il faut à mon avis revoir les dispositions de l'article 150 du Code des impôts directs et taxes assimilées, concernant les taux d'imposition à l'impôt sur les bénéfices des sociétés et déterminer un taux précis pour les bénéfices réalisés par les groupes de sociétés quelle que soit la nature de l'activité.
- Les dispositions de l'article 138 bis du Code des impôts directs et taxes assimilées nécessitent une reformulation concernant le taux de l'IBS de 19 %, qui reste actuellement imprécis.
- Instaurer des règles relatives aux plus-values d'ensemble dans le Code des impôts directs et taxes assimilées.
- Etablir des règles concernant la gestion des déficits fiscaux d'ensemble et les moins-values d'ensemble dans le Code des impôts directs et taxes assimilées.

- Il faut introduire de nouvelles règles en plus des articles 51 et 143 du Code des impôts directs et taxes assimilées concernant la fiscalité des fusions et les opérations assimilées.

- Introduire une définition pour les actes anormaux de gestion, pour les cessions et abandons de créances. Cet élément souffre d'un problème aigu de définition que ça soit dans le cadre du Code de commerce ou bien dans le cadre du Code des impôts directs et taxes assimilées. La notion d'acte anormal de gestion est très importante pour les prix de transfert.

- Il faut donner plus de prérogatives à l'administration fiscale en matière d'application de la théorie d'abus de droit en fiscalité, jusqu'à présent la théorie d'abus de droit a été appliquée en Algérie concernant les actions d'annulation de décisions pour excès de pouvoir.

- Déterminer le degré de responsabilité fiscale de la société mère et des filiales en cas de redressement fiscal.

- Déterminer aussi le degré de responsabilité des dirigeants de la société mère et des filiales. Car à l'état actuel, il existe un seul texte d'ordre général qui est l'article 155 du Code de procédures fiscales.

- Légiférer le principe de solidarité entre les sociétés groupe surtout pour le paiement de l'IBS, chose qui est reconnu par l'administration fiscale algérienne.

- Il faut renforcer les textes relatifs à la gestion des bénéfices transférés à l'étranger notamment en politique des prix de transfert, surtout avec la montée du nombre des sociétés étrangères en Algérie. Quoique, ce problème a été résolu et pris en charge par les modèles de conventions OCDE.

- Il faut revoir aussi les dispositions de l'article 160 du Code de procédures fiscales concernant les compétences de la direction des grandes entreprises, et notamment les deux articles 174 bis et 174 ter du même Code concernant le rescrit fiscal, car ces deux derniers textes parlent du rescrit pouvant être rendu par la direction générale des grandes entreprises.

- Déterminer la nature juridique du rescrit fiscal comme une décision administrative susceptible d'annulation devant le juge administratif, à l'état actuel de la loi.

- D'une autre part, législateur algérien devrait intervenir avec des normes nouvelles pour la gestion de la fiscalité internationale des groupes, lorsque une ou plus des sociétés du groupe se trouvant à l'étranger et donner plus de prérogatives à l'administration fiscale notamment à la direction des grandes entreprises, pour régir la fiscalité des groupes de sociétés. D'autre part il faudra à mon avis une intervention législative pour déterminer les seuils des chiffres d'affaires réalisés par les groupes de sociétés.

- Déterminer si les groupes de sociétés relèvent dans tous les cas de la direction des grandes entreprises.

La montée du nombre des groupes en Algérie, notamment étrangers impose un réexamen plus attentif du cadre juridique et fiscal des groupes de sociétés par notre législateur.

Bibliographie

Ouvrages généraux

- **Bauvert. P** et **Siret. N**, Droit des Sociétés et autres groupements, Droit de l'entreprise en difficulté, DECF n°1, Collection Gestion par Melyon.G, Cours et applications, 3^{ème} Ed, Eska, 2001 ;
- **Belloula. T**, Droit des sociétés, Collection Droit Pratique, 2^{ème} Ed, Berti, Alger, 2009 ;
- **Ben Amara. M** et **Bouznad. H**, Le Droit Fiscal des affaires en Algérie, Élaboré selon les normes IAS/IFRS, Ed Houma, Alger, Algérie, 2012 ;
- **Bernal. Fl, Berthout. Ch, Cours. Th, Delage. S, Geslot. M, Martin. M-Ch, Merchat. S** et **Soulé. Fr**, Réalisé sous la direction de **Y. de La Villeguerin** par les fiscalistes de La Revue Fiduciaire, Les dictionnaires pratiques, Fiscal, Groupe Revue Fiduciaire, 27^{ème} Ed, Paris, Mise à jour au 20 mars 2012 ;
- **Bussy. J**, préface de **Chapaut. Y**, Droit des affaires, Presse de sciences Po et Dalloz, 1998 ;
- **Chamoulaud- Trapiers. An** et **Yildirim. Gul**, Droit des Affaires, Relations de l'entreprise Commerciale, Lexis Fac Droit, Paris, 2003 ;
- **Chauderlot. P** et **Fornasier. Ch** sous la direction de **Hector. N**, Droit fiscal, Le cours en Fiches, Groupe Revue Fiduciaire, DCG 4 épreuves, Nathan, 2013-2014 ;
- **Delga. J**, Le droit des sociétés, Dalloz, Paris, 1998 ;
- **Deslandes. J, Galas. M** et **Lafourcade. J**, Fiscalité études pratiques, Collection exercices et 20 CAS, Ed Economica, 1993 ;
- **Didier. P**, Droit commercial, Introduction, Les entreprises, 3^{ème} Ed, Presses universitaires de France, Thémis, collection dirigée par Ouverger. M, Paris, 1970 ;
- **Gibiria. D**, Droit des sociétés, Manuel Universités Droit, Universités, Ellipses, 3^{ème} Ed, Paris, 10 octobre 2008 ;
- **Grosclaude. J** et **Marchessou. Ph**, Droit Fiscal Général, Cours, 6^{ème} Ed, Dalloz, Série Droit Public, Panthéon-Assas (ParisII), 2007 ;

- **Guiramand. Fr** et **Heraud. Al**, Droit des sociétés, Manuel et applications, Questions de cours corrigées, DCG2, Dunod, Paris, A jour au 1^{er} mai 2007 ;
- **Hamel. J, Lagarde. G** et **Jauffret. Al** par **Lagarde. G**, Droit Commercial Sociétés, Groupements d'intérêt économique Entreprises publiques, 2^{ème} volume, Tome 1, Dalloz, Paris, 1980 ;
- **Hess-Fallon. B** et **Simon. A.M**, Droit des affaires, 14^{ème} éd, Sirey Ed, 2001 ;
- **Hutain. H**, Toute la finance, Références, 4^{ème} Ed, Eyrolles, Groupe Eyrolles, Éditions d'Organisation, 2010 ;
- **Lacheb. M**, Droit des affaires, Droit économique, Office des publications universitaires, 4^{ème} Ed, 2011 ;
- **L'équipe fiscale de La Revue Fiduciaire**, Dictionnaire RF Fiscal, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 17^{ème} Ed, 2002 ;
- **Lopater. C, Jean. S. Grandepierre. S** et **Jolive. A**, Découvrir les IFRS, Éditions Francis Lefebvre, Département Publications et Consultations de PriceWaterRhousCoopers, Levallois, 2007 ;
- **Moutieu M.A** épouse **Njandeu**, L'intérêt social en droit des sociétés, Etudes africaines, Droit, Justice économie Afrique noire, L'Harmattan, Paris, 2009 ;
- **Sadoudi. A**, Droit fiscal, 1^{ère} Edition, SHP Editions, Alger, 2014;
- **Salah. M**, Les sociétés commerciales, T1, Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite, Collection Droit des Affaires, Ed Edik, Oran, 2005 ;
- **Salah. M**, Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions, EDIK, Algérie, Oran, 2001 ;
- **Sauvageot. G**, Précis de fiscalité, Repères pratiques, Impôt sur le revenu, Autres impôts personnels, Impôt sur les sociétés, TVA, Autres impôts sur les sociétés, Contrôle contentieux, Nathan, Précis de fiscalité, 2000-2001 ;
- **Serlooten. P**, Droit fiscal des affaires, Droit privé, Précis, 7^{ème} Éd, Dalloz, Paris, A jour de la loi de finances 2008 ;

Ouvrages spéciaux :

- **Bachagha. S**, Pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché, Dal el Houda Ain Mlia, 2003 ;

- **Bachy. Br et Sion. M**, Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS, 2^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2009 ;

- **Billion. P**, Les groupes de PME une plusieurs sociétés ? Aspect juridique, Financier, fiscal, social 50 questions et réponses pratiques, LexisNexisLitec, Expertise comptable, LitecProfessionnels, 2009 ;

- **Blanluet. G**, Cours Fiche 3 : Le régime d'imposition des bénéfices distribués, PUF, Travaux dirigés, Master 1 de Droit, Fiscalité des entreprises, Université Panthéon ASSAS (Paris II), Année universitaire 2006- 2007;

- **Blockerpe. Th**, Acquisitions et fusions, Collection de l'Ecole supérieure des sciences fiscales, Précis de l'école supérieure des sciences fiscales, Bruxelles, Belgique, 2004 ;

- **Boubir. D**, Consolidation des comptes comparatifs SCF/IFRS: Comptes combinés consolidation fiscale, Comptabilité financière, Fondements théoriques, 74 cas pratiques avec solutions, Les Editions du sahel, 2013 ;

- **Brust. J**, L'assistance technique dans les contrats de transfert technologique : Contrats de communication de savoir-faire et contrats de licence de brevets d'invention: Paris, Jurisprudence Générale Dalloz, ISSN, Recueil Dalloz Sirey, Hebdomadaire, D.1979, chron ;

- **Casimir. J.P**, Contrôle fiscal, Contentieux- Recouvrement, Groupe Revue Fiduciaire, Collection les Codes RF, 12^{ème} Edition, 2013 ;

- **Castagnède. B**, Précis de fiscalité internationale, 4^{ème} édition mise à jour, Collection dirigé par Bernard Castagnède et Daniel Gutmann, Fiscalité PUF, Presses Universitaires de France, Paris, 2002 ;

- **Chadefaux. M**, Les fusions de sociétés : régime juridique et fiscal, Guide de gestion RF, Groupe Revue Fiduciaire SA, Collection dirigée par Jean-Pierre Casimir, Paris, 3^{ème} Edition, 1999 ;

- **Charveriat. A et Mercier. J.Y**, Collaboration avec **Cariou. J.Y** et **Gérard. J.P**, La pratique de l'intégration fiscale, Résultat d'ensemble, Distributions, Restructurations, Déclarations, Conventions, Éditions Francis Lefebvre, Levallois, A jour au 1 er décembre 1999 ;

- **Charvériat. A et Mercier. J.Y** et la rédaction des Éditions Francis Lefebvre en collaboration avec **Cariou J-Y**, La pratique de l'intégration fiscale, Résultat d'ensemble; Distributions, Restructurations, Déclarations, Conventions, Edition Francis Lefebvre, Levallois, Mise à jour au 1 er octobre 2004 ;

- **Colin. Ph, Gervaise. G et Rossetti. M**, Fiscalité et entreprise, Librairie Vuilbert, Paris, 1994 ;

- **Comité d'affaires fiscales de l'OCDE**, Prix de transfert et entreprises multinationales, Rapport du comité d'affaires fiscales de l'OCDE 1979, Edition OCDE, Paris, 1979 ;

- **Coudert. M.An**, Impôt sur les sociétés, Redistribution des produits de filiales étrangères, Actionnaires de la société mère n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France, Mise à jour au 15 septembre 2007, LexisNexisSA, Fasc n° 1132-10, 2007 ;

- **Coudert. M.An**, Impôt sur les sociétés, Régime fiscal des sociétés mères et filiales, Fiscal impôts directs Traité (Fasc.1132) Notarial répertoire : Impôts et contributions Fasc.1132, A jour au 20 novembre 2007, LexisNexisSA, Paris, 2008 ;

- **Coudert. M.An**, Intégration fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites dans le temps et dans l'espace CGI.art 223 A à 223U, Fiscal impôts directs Traité, Fasc1135, Mise à jour au 20 septembre 2008, LexisNexis SA, 2009 ;

- **Cozian. M**, Précis de fiscalité des entreprises, LitecFiscal, 24 eme Ed, Paris, 2000-2001 ;

- **Cozian. M**, Avant-propos de Y.de Givre, La doctrine fiscale en France 1999-2002, Recueil de références bibliographiques commentées, Tome 2, GroupeLexisNexis, 2003;

- **Deliguières. B**, Impôt sur les sociétés, Fasc305-40 et fasc.14.1140, Traité droit fiscal international, n°1, Impôt sur les sociétés, Détermination

des bénéficiaires taxables en France, Prévention de l'évasion fiscale, Travaux de l'OCDE sur les prix de transfert, Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes, Editions du Juris-1998 ;

- **De Oliveira Leite. S et Pham. D**, La consolidation des comptes, Nouvelles réglementations et pratiques, Paris, Ellipses, 2000 ;

- **De.Kergos. Y et Raffin. M**, La fiscalité des fusions et apports partiels d'actifs, Collection dirigée par P.Bougon, Edition formation Entreprise, Diffusion Litec, Collection Référence Première, Paris, 4^{eme} trimestre, 1994, p.189 ;

- **Delfosse. Al**, Holding et reprise d'entreprise, LBO-LMBO-RACHAT par les cadres intégration fiscale, Editions Organisation, Paris, 1988 ;

- **Delville. P, Hossfeld. Ch, Le Manh. A, et Maillet-Baudrier. C** sous la direction de **Hossfeld. C**, Information financière en IFRS, LexisNexis Litec, Paris, 2007 ;

- **Drie. J-CI**, Le contrôle fiscal raconté aux dirigeants et à leurs conseils, 2^{ème} Ed, Litec fiscal, LexisNexis Litec, 2010 ;

- **Ducasse. E, Jallet-Auguste. An, Ouvrard. St et Prat Dit Hauret. Ch**, Normes comptables internationales, IAS/IFRS, Avec exercices d'application corrigés, Préface de **Higoyen.G**, A jour au 30 avril 2005, De Boeck LMD, Questionnaire d'économie et de gestion, Bruxelles, Belgique, Editions Boeck et Larcier, 2005 ;

- **Eglem. J.Y et Gazil. P** avec la collaboration de **Dobler. P**, La consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, Vuilbert Gestion, Paris, 1984 ;

- **Fromont. M**, Droit allemand des affaires, Droit des biens et des obligations, Droit commercial et du travail, Domat droit privé, Montchrestien, Librairie Eyrolles, Paris, 2001 ;

- **Garand. E**, Commissaires aux comptes, Fasc. 1085, LexisNexis SA, Traité Commercial 6, A Jour au 15 Février 2006 ;

- **Gastineau. P**, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Groupe Lexis Nexis, Jurisclasseur, LitecFiscal, Paris, 2003 ;

- **Gastineau. P**, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI, art.223A à 223U, Facs.1135-50, Mise à jour au 1^{er} septembre 2002, Éditions du Juris-Classeur-2003, Fiscal Impôts Directs Traité, 2003 ;

- **Gastineau. P**, Intégration fiscale, Operations sur la société mère: fusion, Scission, Prise de participation d'au moins 95 %, CGI, art.223 A à 223 U, Fiscal Impôts directs Traité, Fasc.1135-30, 2003, Mise à jour 1^{er} septembre 2002, Éditions du Juris-Classeur 2003 ;
- **Gastineau.P**, Intégration fiscale, Sorties du groupe, Restructurations, Fin du groupe, Fiscal impôts directs traité, Fasc 1135.20, A jour au 1^{er} Septembre 2002, Editions du Juris -Classeur 2003 ;
- **Gastineau. P**, Intégration fiscale, Résultat et plus ou moins-values à long terme d'ensemble CGI .art 223A 223 U, Fasc.1135 .10, Fiscal Impôts directs traité, Editions du Juris-classeur, 2003 ;
- **Gibirila. D**, Groupes de sociétés, Commercial, 15 novembre 2005, LexisNexis SA, Fasc.1574, 2006 ;
- **Gervais. J**, Comment lire les comptes des sociétés, Maxima, Investir imprimerie, Paris, 7^{ème} Ed, Guide investir, Paris, 1995 ;
- **Gharbi. N**, Le contrôle Fiscal des prix de transfert, Préface de Th.Lambert, l'Harmattan, Paris, 2005 ;
- **Grandguilot. B et Fr**, La comptabilité des sociétés, Toutes les opérations comptables spécifiques à la vie de chaque forme de société commerciale, Les Zooms, Lextesoedition, Gualino, 12 Edition, 2014-2015 ;
- **Gurfein. E**, Comptes consolidés, IAS-IFRS et conversion monétaire, Collection finance, Eyrolles Éd d'Organisation, 2007 ;
- **Haffen. Fr**, préface **Michot. Y**, Le contrôle des filiales dans la stratégie de groupe, Éd d'Organisation, Paris, 1999 ;
- **Hagege. S et De. Kondserovsky. S**, Apport partiel d'actif et régime des scissions, Traité de Droit Commercial n°7, Fasc.1604, Editions du Juris-Classeur, A jour au 1^{er} février 2004 ;
-
- **Hammadou. I et Tessa. A**, Fiscalité de l'entreprise, Cours et applications, Collection Gestion, Les Pages Bleues internationales, Maison d'édition pour l'enseignement et la formation, Alger, 2011 ;
- **Khelassi. R**, Précis d'Audit fiscal de l'entreprise, Berti Editions, Alger, 2013 ;

- **L'équipe de rédaction Francis Lefebvre**, Gestion fiscale de l'entreprise, Francis Lefebvre, France, Dossiers Pratiques, Paris, 2001 ;
- **Luppi. P**, Revenus des capitaux mobiliers, Définition des produits distribués, Distributions diverses, A jour au 15 septembre 2005, Fiscal impôts directs traité, Fasc. 651. 20, Traite n°8, LexisNexis 2006 ;
- **Magnier. V** sous la direction de **Frison-Roche M-A**, Droit des sociétés, Dalloz, 4^{ème} Edition, Paris, 2009 ;
-
- **Marichal. O**, Sécuriser vos prix de transfert, Préface **Schmitt. Th** et **Luquet. P**, Collection référence première, Edition Formation Entreprise, Paris, 2004 ;
- **Mercadal. B, Janin. Ph, Clement. Ch, Douvier. P.J, Mercier. JY, Tournés. Ph, Couret. A et Boubli. B**, Mémento Pratique Francis Lefebvre, Groupe de sociétés, Juridique, fiscal et social, Éditions de Francis Lefebvre, Levallois, 2001- 2002 ;
-
- **Merle. Ph**, Droit commercial Sociétés commerciales, Droit privé, Précis, A jour Loi de Modernisation de l'Economie, 4 août 2008, Dalloz, Paris, 12^{ème} Ed;
- **Messier. J-M**, Comment établir les comptes d'un groupe (qui n'existe pas)? Alternatives Économiques, Institut des techniques Informatiques et Commerciales, Paris, Mars 2011 ;
- **Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie français**, Livre vert sur la coopération franco-allemande, Points de convergence sur la fiscalité des entreprises, Rédaction, République Française d'Edmonton, 2012 ;
- **Moine. P**, Le régime fiscal des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Edition formation entreprise, Collection Référence Première, Paris, 2002 ;
- **Montier. J** et **Scognamiglio. G**, Techniques de consolidation exercices et applications, Collection exercices et cas 23, Economica, Paris, 1995 ;
- **Morgenstern. P**, Préface de **J-P Casimir**, Collection pratiques d'experts, Initiation à l'intégration fiscale, 2^{ème} Edition, Groupe revue fiduciaire, Paris, 2006 ;
- **Morgenstern. P**, L'intégration fiscale, Guide de gestion RF, Groupe Revue Fiduciaire, 6^{ème} Ed, Collection dirigée par J-P Casimir, Groupe Revue Fiduciaire, Collection Pratiques d'experts, Partie 6, du 31 Octobre 2013 ;

- **Ordre des experts comptables**, Comptabilité des fusions et opérations assimilées, Comptabilité, L'expert en poche, Bayeux, A jour au 31 Mars 2012 ;

- **Oudenot. Ph, .Deboissy. Fl et Racine P-Fr**, Fiscalité des groupes et des restructurations, Préface de Deboissy.Fl, Avant-propos de Racine P.Fr, PrécisFiscal, LexisNexis, France, Paris, 2011 ;

- **Oudenot. Ph**, La fiscalité des groupes et des restructurations, Mise à jour au 1 janvier 2012 par Oudenot.Ph, Deuxième loi de finances rectificative pour 2011(L.n°2011-1117, 19 sept.2011), Quatrième loi de finances rectificative pour 2011(L.n°2011-1978, 28 dec.2011), Loi de finances pour 2012(L.n°2011-1977, 28 dec.2011), Paris, LexisNexis, 2012 ;

-

- **Plasschaert. S**, Les prix de transfert et les entreprises multinationales, Une vue globale, Puf, Publications du centre européen d'études et d'information sur les sociétés multinationales, Paris, 1979 ;

- **Potdevin. J**, Le commissaire aux comptes, Encyclopédie Delmas pour la vie des affaires, Delmas, 1 er Edition, Dalloz, Paris, 1996 ;

- **Raffegau. J, Dufils. P, Corre. J et de Menonville. D**, Comptes consolidés, Solutions françaises et internationales, Edition FrancisLefevre, Paris, 1989 ;

- **Rassat. P, Lamorlette. Th et Camelli. Th**, Stratégies fiscales internationales, Optimisation fiscale internationale pour les entreprises, Mondialisation et fiscalité, Des paradis fiscaux ? Nouvelles opportunités, Maxima Laurent du mesnil Éditeur, Presses de la Nouvelle Imprimerie Laballery, Maxima, Paris, 2010 ;

- **Salah. M**, Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales, Ed IBKL, Oran, Algérie, 2002 ;

- **Serlooten. P**, Le statut fiscal des dirigeants de sociétés, Litec GroupeLexisNexis, Jurisclasseur, LitecFiscal, 2002 ;

- **Tafighoult. R**, Le système comptable financier, La comptabilité financière selon les normes comptables algériennes, Première édition, Algérie, 2015 ;

- **Vanwelkenhuyzen. Th**, Les prix de transfert, OCDE: Principales et méthodes en matière de prix de transfert, SolvayBrusselsSchool of Économies and Management, Larcier, Bibliothèque fiscale de la Solvay Brussels School of Economics and Management, Belgique, 2009 ;

- **Villegier. R**, Droit fiscal, L'intégration fiscale des groupes de sociétés, Collection Systèmes, Librairie Générale de droit et de jurisprudence, 1992 ;

-

- **Villemont. D**, La fiscalité des fusions, Acquisitions, Edition Formation entreprises, Paris, 2006 ;

- **Walter. R**, La taxe sur la valeur ajoutée: TVA, Ellipses Edition Marketing, Collection Mise au point, France, Paris, 2009 ;

- **X**, Aides fiscales et crédits d'impôt, Incidences des lois de finances, Fiscal impôts directs traité, Fasc 1162 à 1172, Actualité à jour au 1^{er} janvier 2006, Fiscal impôts directs n°12, LexisNexis SA, Juris-Classeur, 2006 ;

- **X**, Algérie, Doubles impositions, Prévention de l'évasion fiscale et assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions et accords relatifs aux hydrocarbures, Fasc.380, Algérie, Edition du Juris Classeur, A jour au 27 Janvier 2003 ;

- **X**, Crédit d'impôt en faveur de la recherche, Lexis Nexis Juris-Classeur, Mise à jour au 1^{er} Février 2008, n° 12, 2008 ;

- **X**, Droit fiscal international français, En l'absence de conventions, Impôt sur les sociétés, Territorialité, Dérogation, Bénéfice consolidé, Bénéfice mondial, Fasc.14-115 et fasc.305-15, Éditions du Juris-Classeur, 1999 ;

- **X**, Fascicule Impôts Directs, Régime fiscal des sociétés, Les sociétés en tant que membres d'autres sociétés. Filiales, Fasc n°2572, 1961 ;

- **X**, Le Système Comptable Financier (SCF), PagesBleues, Collection Gestion, Algérie, 2008 ;

- **X**, Régime fiscal des sociétés, Revenus des capitaux mobiliers (L.12 juill.1965), Régime spéciaux, Régime des sociétés mères et filiales, Facs 2645, 1966 ;

- **X**, Revenus des capitaux mobiliers, Définition des produits de placement à revenu fixe, Créances, Dépôts, Cautionnement et comptes courants, Bons de caisse, Traité n°8, Fac. 655, Fiscal Impôts Directs, Editions du Juris-Classeur 1999 ;

- **Zitoune. T et Goliard. Fr**, Droit fiscal des Entreprises, 1^{ère} Edition, Berti, Collection Droit pratique, 2007 ;

Reuves :

- **Bedaride. B et Busiris S. Pla**, Comment organiser un groupe de sociétés à travers une holding ? Etude fiscalité des entreprises, Etudes et commentaires fiscales, 1407, La semaine juridique, Entreprise et affaires, n°30, 24 juillet 2014, p.47 ;

- **Benyekhlef. A**, Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale Revue du Chercheur n°8, Université d'Alger 3, 2010, p. 25 et s ;

- **Brust. J-J**, L'assistance technique dans les contrats de transfert technologique: Paris, Jurisprudence Générale Dalloz, ISSN, Recueil Dalloz Sirey, Hebdomadaire, D.1979, chron.p.1 ;

- **Boumoula. S**, La Fiscalité locale en Algérie, Nécessité d'une réforme en profondeur, Université Abderrahmane Mira de Bejaia, Septembre 2011, n°04, Revue nouvelle économie, pp.46 et 47.

- **Deboissy. Fl, Maitrot. de La Motte. Al et Pierre J.Luc**, Revue de Droit fiscal, 2 juillet 2015, Hebdomadaire, n°27, p.5 ;

- **Delaunay. B**, Acte anormal de gestion et prix de transfert, Contrôle fiscal - Seconde partie, N° 2- Gestion & Finances Publiques, Février 2012, p.114 ;

- **Ducouloux- Favard. C**, L'histoire des grandes sociétés en Allemagne, France et Italie, Revue international de droit comparé, 1992, Vol 44 , N°4, pp. 849-881 ;

- **Fouquet. O et Durand. P**, sous la direction **Deboissy. Fl, Maitrot de La Motte. Al et Pierre J-Luc**, Revue de Droit Fiscal, Impôt sur les sociétés, La répartition de la charge de l'impôt au sein d'un groupe intégré : une route à quatre voie, 17 octobre 2013, Hebdomadaire n°42, LexisNexis, pp. 19 et 20 ;

- **Gelin. S**, sous la direction **Deboissy. Fl, Maitrot de La Motte. Al et Pierre J-Luc**, Prix de transfert: La méthode du partage des bénéfices, meilleure et seule méthode ? Paris, Fiscalité internationale, Etudes, Revue de Droit Fiscal, n°30 du 24 juillet 2014, LexisNexis, n°456, p.11 à 13 ;

- **Hantous. Gh**, La notion de groupe de sociétés, Bienvenue sur economiste.com.tn, L'economisteMaghrebin, Bimensuel de l'économie, Jeudi 17 septembre 2009, p .1, Date de consultation le 14. 11. 2009 ;

- **Hentzgen. F**, Vers un régime communautaire d'intégration fiscale ou l'effet Papillon, Lamy Optimisation fiscale de l'entreprise, Les nouvelles Fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité, Janvier 2009, n°72, p.2 ;

- **Ladoux. L**, La présence de non assujettis au sein d'un groupe TVA est admise, Les nouvelles fiscales, Synthèse et commentaires de l'actualité, Lamy Fiscal, 15 juin 2013, n° 1114, p.5 ;

- **Lebrun. B**, Transfert de filiales à une participation mise en équivalence, La revue Française Comptabilité n°487, Mai 2015, p.52 ;

- **Lenoir. N et Mirko. H**, L'imposition des groupes de sociétés en Europe, Un nouveau pas vers la convergence fiscale 2010, Rapport du Cercle des Européens, Vers un impôt européen sur les sociétés, 2011, p. 24 ;

- **L'équipe de rédaction de La revue Les nouvelles fiscales**, Les nouvelles fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité: Sous-capitalisation : Comptes courants d'associés de sociétés mères étrangères, n°930, 15 Février 2005, Lamy, pp.8 et 9 ;

- **L'équipe de rédaction de La revue Les nouvelles fiscales**, Les nouvelles fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité, Participation des salariés «la notion de bénéfice net», ISF 2013 : Nouveau mode d'emploi, Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués : Régime fiscal et Convention de successeur : cession de matériel consentie entre sociétés d'un même groupe, Convention de successeur, Lamy, n°1112, 15 Mai 2013, p.15 ;

- **L'équipe de rédaction du Groupe de la Revue fiduciaire**, Qu'est-ce que l'amendement Charasse ? La revue fiduciaire Feuille Hebdo, Intégration fiscale : Évolution de l'Amendement Charasse, FH 3247, Groupe revue fiduciaire, Paris 2008, n°1282, pp.12 et 17 ;

- **L'équipe de rédaction du Groupe Revue Fiduciaire**, Détermination du résultat (BIC-IS), Régimes d'exonération des bénéfices, La revue fiduciaire Cahier Fiscal, 31 mars 2006, Cahiers n°2, RF 946, pp.92, 96 et 525 ;

- **Lièvre. A et Lazimi. V**, Les nouvelles fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité, Intérêt de groupe et intégration fiscale: coup

d'arrêt à la jurisprudence libérale de la CAA de Paris, Lamy une société Wolters Kluwer, n°963, 1^{er} septembre 2006, p.4 ;

- **Lopez. Ch**, La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert, Université d'Oran, Faculté de Droit, Annales de la faculté de Droit, N° spécial 2013, pp.138 et 143;

- **Mairot. A**, Droit des sociétés, CRJFC, Revue mensuelle Lexisnexisjuris classeur, n°4, Avril 2010, p.8 ;

- **Maysoun. B** , L'abus de droit en droit fiscal tunisien, Droit et sciences politiques, Droit international, Editions Publibook, Paris, 2008, pp.16 et 17 ;

- **Morgenstern. P**, Bulletin des conclusions fiscales, Pour l'application de l'amendement Charasse, Que faut-il entendre par contrôle conjoint, Conclusions du rapport public Legras.Claire, N°54, BDCF 5/14, CE 19 février 2014 n° 346638, 9 E et 10 E s.-s., Ste Laboratoires Virbac :RJF 5/ 14 n°443, Editions Francis Lefebvre, Mai 2014, p.20 ;

- **Pierre. J-L**, Droit des sociétés, Fiscalité des groupes de sociétés, Les revues JurisClasseur, n°2, Février 2011, p.36 ;

- **Pierre. J-L**, Droit des sociétés, Revue mensuelle JurisClasseur LexisNexis, Mai 2010, n°5, p.45 ;

- **Pierre. J.L**, sous la direction de **Bonneau. Th**, **Coquelet. M.L**, **Gallois-Cochet. D**, **Hovasse. H**, **Legros. J.P**, **Mortier. R**, et **Salomon. R**, Droit des sociétés, n° 2, Février 2010, LexisNexis, JurisClasseur, p.39 ;

- **Oued Ameur. S**, Revue des Sciences Economiques et de Gestion, N° 10, Faculté des sciences économiques et de gestion, Université Ferhat Abbes, Sétif, 2010, p.33 ;

- **Schevin. P**, Consolidation d'une filiale étrangère et traduction du goodwill, Comptabilité, Strasbourg, RFC.432 Mai 2010, p.23 ;

- **Tort. E**, Chroniques, Fiscalité des groupes intégrés, L'audit du résultat d'ensemble et de l'IS groupe, Droit fiscal, RFC 310, Avril 1999, p.48 ;

- **X**, Algérie, Industrie et services: Le secteur privé, Enjeu de l'ouverture, Cosider, Premier groupe algérien de BTPH, Publi-Dossier, Supplément au Moci, Algérie, n°1548, 30 Mai 2002, p.99 ;

- **X**, Revue de Droit Fiscal, Cahier des Instructions Fiscales, n°3, 21 janvier 2010, Groupes de sociétés : Sortie résultant d'une procédure collective, Instruction du 29 Déc. 2009 (BIO 4 H-1-10), 14 janvier 2010, pp.47 et 48 ;

- **Thèses et mémoires:**

- **I. Thèses :**

- **Catel Duet. Au**, Le gouvernement des groupes de sociétés, Les relations entre propriété et pouvoir à l'épreuve, des réalités de l'entreprise contemporaine, Résumé de thèse, École Doctorale, Organisation Industrielle et Systèmes de Production, (O.I.S.P.), Doctorat de Sociologie Industrielle, Université Pierre Mendès France de Grenoble, Soutenance le 11 octobre 2007;

- **Guimaraes de Freitas. M**, Les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 : Cas des droits de ma propriété incorporelle ; Thèse pour le Doctorat en droit de l'université Paris-Est, Ecole Doctorale Université Paris-Est, Organisations, Marchés, Institutions, Présentée et soutenue publiquement le 18 novembre 2010 ;

- **Hu Xinyu**, Le groupe de sociétés en droit français et en droit chinois, Hal archives-ouvertes, Thèse de doctorat, Droit privé, Ecole doctorale Pierre Couvrat, Université Angers, Soutenue le 24 Septembre 2010 ;

- **Lasquefa. Ch**, La restructuration, Thèse pour obtenir le grade de Docteur de l'Université Panthéon-AssasParisII, Droit-Economie (Sciences Sociales), Discipline : Droit privé et sciences criminelles présentée et soutenue publiquement par le 19 décembre 1998 ;

- **Lounis. A**, Les pouvoirs d'investigations de l'administration fiscale, Etendue et limites, Etude comparée, Thèse de Doctorat, Université Oran Faculté de Droit, Département de Droit public, 2014 ;

- **Menchaoui. I**, Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés, Une étude menée dans le contexte tunisien, sous la direction de Omri.A et J.Luc Rossignol, Tunis université El Manar Facultés des sciences économiques et de gestion en cotutelle avec Franche comté Ecole doctorale(Langues, espaces, temps, sociétés), Tunis, Soutenue le 15 janvier 2015;

- **Scheunemann. M.P**, Imposition transfrontalière des groupes de sociétés, Opportunités et limites d'une consolidation des résultats européenne vue sous l'angle des régimes français et allemand de l'impôt sur les sociétés, sous la direction du Professeur Cyrille David et du professeur Jörg Manfred Mössner, Université Paris I, Panthéon-Sorbonne, Soutenue le 1^{er} juillet 2004 ;

- **II. Mémoires :**

-

- **Ais. S**, Les conventions internationales en droit fiscal, Pour l'obtention du diplôme de magistère en droit comparé des affaires, sous la direction du professeur Yelles Chaouche Bachir, Université de droit, Faculté de Droit, 2010/2011 ;

- **Atangana. Al**, Étude du Projet d'intégration Fiscale des Groupes de Sociétés en Zone CEMAC, Mémoire Online, Université de Douala-DESS, Fiscalité Appliquée, 2000 ;

-

- **Atangana. Al**, Evolution et perspectives du contrôle des prix de transfert en Afrique, Master spécialisé management, Droit des affaires et fiscalité, Ecole supérieure de commerce de Rouen, 2007 ;

- **Azzi. R**, L'unité économique dans les groupes de sociétés, concept et effet économique, Mémoire Online, Beyrouth, http://www.memoireonline.com/08/08/1461/m_1-unité-économique dans les groupes de sociétés ;

- **Bendjilali. Z.El.Ab**, Les caractéristiques de la fiscalité pétrolière en droit algérien, Magister en Droit des Affaires comparé, sous la direction du Professeur Yelles Chaouche Bachir, Faculté de Droit, Université d'Oran, 2012/2013 ;

- **Desfeuille. M**, Les groupes de sociétés confrontés à la théorie de l'acte anormal de gestion, sous la direction de Marchessou.P, DEA de droit des affaires, Université de Robert Schuman, Strasbourg III, 2002-2003 ;

- **Dupuy. A**, La gestion fiscale des déficits des groupes internationaux, Master 2-Fiscalité Internationale, Université Paris II-Panthéon-Assas, Année 2012- 2013 ;

- **Estrabaud. P**, Les groupes de sociétés en droit de la concurrence et en droit fiscal, Mémoire de Master II, sous la direction de L.Idot et de B.Delaunay, Master IIRcherche, Droit de l'Union européenne, Master

l'Union européenne dirigé par L.Idot et de F.Picod, Banques des mémoires, Université Panthéon-Assas-Paris II, 2014 ;

- **Haddou Ben Derbal. O**, L'application du nouveau Système comptable financier de la société SOGERHWIT en Algérie ? Université Tlemcen Algérie, Master 2012;

- **Haid. S**, Le régime des amortissements et dépréciations des immobilisations selon les normes IAS IFRS, MemoireOnline, École nationale supérieure des sciences commerciales et financières, Licences en sciences financières, 2009 ;

- **Mahl. R, Laftit. S et Laraichi. L**, Contrôle de gestion, Master spécialisé en Management, Mode projet, Mines Paris ParisTech, Promotion 2006-2007 ;

- **Maysoun. B** , L'abus de droit en droit fiscal tunisien, Droit et sciences politiques, Droit international, Editions Publibook, Paris, 2008 ;

- **Merouani. S**, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, Anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Ecole Supérieure du Commerce Alger-Magister Mémoire Online, 2007 ;

-

- **Zenasni. H**, La responsabilité fiscale des dirigeants des sociétés commerciales, sous la direction du Professeur Yelles Chaouche Bachir, Université d'Oran, Faculté de Droit, Ecole Doctorale Droit comparé des affaires, Mémoire de Magistère dans le cadre de l'Ecole doctorale, Droit comparé des affaires, 2012 ;

- **Colloques :**

- **Moreaux. A**, Restructurations et optimisation fiscale des groupes de sociétés européens et internationaux, Droit, Colloque de l'Ecole de droit de la Sorbonne, Master 2 OFIS, Paris, publié le 26 mars 2014, p.2 ;

Jurisprudence :

- Cass.com., 29 mai 1967: Bull.civ.1967, III. V.Schmidt. D, Les conflits d'intérêts dans les sociétés anonymes: Joly 1999, p.71.V.aussi

Gibirila. D, Groupes de sociétés, Commercial, LexisNexis, 2006, Fasc. 1574, n°17, p.6 ;

- Rép.Lebas, AN 4 avril 1969, p.870; voir aussi Cass.com.1 er octobre 1996 : RJDA 1/97 n°65 cité par l'Équipe de la rédaction des Éditions de Francis Lefebvre, Memento Pratique Francis Lefebvre, Groupes de sociétés, n° 3614, p.284 ;

- CE 4-3-1985, n°41396 :RJF 5/85 n°683 cité par L'équipe de rédaction Francis Lefebvre, Dossiers pratiques Francis Lefebvre, Guide pratique de gestion, Gestion fiscale de l'entreprise, n°3678, p.299 ;

- Tribunal Correctionnel de Lyon du 20 juin 1985 ; v. Paulet. O.D, Avocat à la Cour d'Aix en Provence, Les abus de biens sociaux dans les groupes de sociétés, La responsabilité du commissaire aux comptes, p.7 ;

- Cass.com., 2 avr. 1996: RJDA 8-9/1996, n°1052 ; Dr. sociétés 1996, Comm.118, Obs.Th. Bonneau; Rev.sociétés 1996, p. 573, note C. Gavalda; Bull.July 1996, p.510, note P. Le Cannu ; JCP G 1997, II, 22803, note J.-P. Chazal V, Gibirila. D, Professeur à l'université des sciences sociales de Toulouse I, Groupes de sociétés, Commercial, LexisNexis SA, 2006, Fasc.1574, p.6 ;

- CE 6-11-1998 n°155498: RJF 12/98 n°1399 cité par L'équipe de rédaction Francis Lefebvre, Gestion fiscale, Dossiers pratiques Francis Lefebvre, Guide pratique de gestion et d'optimisation fiscale, n° 3660, p. 296 ;

- CE 22-3-1999, n°163282 : RJF 5/99 n°534 cité par L'équipe de rédaction Francis Lefebvre, Gestion fiscale de l'entreprise, Francis Lefebvre, France, Dossiers Pratiques, Paris, 2001, n°3645, p.291 ;v.La doctrine fiscale en France 1999-2002, Recueil de références bibliographiques commentées, T 2 ; préface de Cozian. M, Avant-propos de Y.de Givre, Groupe LexisNexis, n°6857, p. 87 ;

- Arrêt Anzalone du 26 février 2001, <http://www.fiscalonline.com/Regime-de-la-distribution-ouvrant,849.html>;

- CE 30 déc.2003, n° 133894 Andritz, SA ; Les nouvelles Fiscales, n° 909, p.4; CE, 30 déc.2003, n°249047, SARL Coreal Gestion, Les nouvelles fiscales, Synthèses et commentaires de l'actualité: sous capitalisation: comptes courants d'associés de sociétés mères étrangères, p.9;

- Arrêt CAA Paris, 24 juin 2005, Société Papillon, Arrêt N°04PA01300, Régime de l'intégration fiscale et liberté d'établissement ; Justification tirée de la cohérence fiscale ;

- Arrêt D. Taté, Conseil d'État, Le 10 mars 2006, n°263183, <http://davidtate.apinc.org>, Actualité Barèmes, Indices et taux Bibliographie, Doctrine Jurisprudence Logiciels et sites juridiques Menu, Date de consultation le 08.08.2006 ;

- Arrêt Sté Sylvain Joyeux Conseil d'État, du 21 mai 2007, Cité par Oudenot. Ph, Deboissy. Fl et Racine P.Fr, Fiscalité des groupes et des restructurations, PrécisFiscal, LexisNexis, France, Paris, Mise à jour au 1 er Mars 2011, pp.174 et 175 ;

- Arrêt Tonier du 26 mars 2008, Cité par Oudenot. Ph, Deboissy. Fl et Racine. P-Fr, Fiscalité des groupes et des restructurations, PrécisFiscal , France, Paris, LexisNexis, Mise à jour au 1 er Mars 2011, pp. 194 et 195 ;

- JCE, 27 nov.2008, aff.C-418/07, Papillon. V.Hentzgen.H, Vers un régime communautaire d'intégration fiscale ou «l'effet Papillon», Lamy Optimisation fiscale de l'entreprise, n°72, Janvier 2009, p.3 ;

- CAA Nancy 3 juin 2009, Dossier actualité, n°44, Intégration fiscale, Jeudi 29 Novembre 2012, LexisNexis, p.17 ;

- CE.8^e et 3^e ss-set., 22 janv. 2010, n°313868, Sociétés d'Acquisitions immobilières : JurisData n°2010-081608, Droit des sociétés, Revue mensuelle JurisClasseur LexisNexis, Mai 2010, p.45 ;

- L'arrêt de la CAA de Versailles du 29 juin 2010 Par Cosquer. H et Heurtebize. G, L'actualité du régime des abandons de créances consentis à des filiales en difficulté, p.1 ;

- Arrêt du 24 novembre 2010 dans l'arrêt Sté Océ NV; v. Pierre J-Luc, Droit des sociétés, n°2, Les Revues JurisClasseur, Février 2011, p.36 ;

- CE, 9^e et 10^e ss-sect ; 20 janvier. 2016, n° 376980, SARL EBS : La directive n° 90/ 434/ CEE du 23 juillet 1990 ; V.Deboissy. Fl, Maitrot. Al, et Pierre J.L, Rédacteur en chef : Jacquemont. Th, Revue de Droit Fiscal, 28 janvier 2016 L.n°2015-1785, 29 dec.2015 : JO 30 déc.2015, Loi de Finances Rectificative pour 2015 L.n°2015-1786, 29 déc.2015 : JO 30déc.2015, 2^e me partie, Hebdomadaire, n°4, Loi de Finances pour 2016, LexisNexis, p.8 ;

Codes Algériens :

- Code de Commerce ;
- Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées ;

- Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires ;
- Code du Timbre ;
- Code de l'Enregistrement ;
- Code de Procédures fiscales;

Les textes législatifs et réglementaires :

- Décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993, modifiant et complétant l'ordonnance n°75-59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce, JORA du 27 avril 1993, n° 27, p.3 ;

- Ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national, JORA du 9 Mai 1975, n° 37, p.42 ;

- Ordonnance n°95-22 du 26 août 1995 relative à la privatisation des entreprises publiques, modifiée et complétée susvisée modifié par l'ordonnance du 20 Août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques, JORA du 2 Mars 2008, n°11, p.13 ;

- Ordonnance n°95-25 du 25 septembre 1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'Etat, JORA du 27 septembre 1995, n°55, p.5;

- Ordonnance n°96-27 du 9 décembre 1996 modifiant et complétant l'ordonnance n°75- 59 du 26 septembre 1975 portant Code de commerce, JORA 11 décembre 1996, n° 77, p.4 ;

- Ordonnance n°01-03 du 20 Août 2001 relative au développement de l'investissement, JORA du 22 août 2001, n°47, p.12 modifiée par l'ordonnance n°06-08 du 15 juillet 2006 JORA du 19 juillet 2006, n° 47, p.15 ;

- Ordonnance n° 03-11 du 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit modifié par l'ordonnance n°10-04 du 26 août 2010, JORA du 1 septembre 2010, n°50, p.10 ;

- Ordonnance n°08-01 du 28 février 2008 relative à la réglementation des entreprises publiques économiques, gestion et privatisation, complétant l'ordonnance n°01-04 du 20 août 2001 relative

l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques, JORA du 2 mars 2008, n°11, p. 13 ;

- Loi n°05-01 du 6 février 2005 relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme modifiée par l'ordonnance n°12-02 du 13 février 2012, JORA du 15 février 2012, n°08, p.6 approuvée par la loi n°12-10 du 26 mars 2012 ;

- Loi n°05-07 correspondant au 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures, JORA du 19 juillet 2005, n°50, p.3 modifiée et complétée par la loi n° 13.01 du 28 avril 2013, n°11, p. 4 ;

- Loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant Système comptable financier, JORA du 25 novembre 2007, n°74, pp.3 à .6 ;

Décrets:

- Décret présidentiel n°02-121 du 7 avril 2002 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions, signée à Alger le 17 octobre 1999, JORA du 10 avril 2002, n° 27, p.3 entrée en vigueur le 1er décembre 2002 ;

- Décret présidentiel n° 15-337 du 27 décembre 2015 portant ratification de la Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Royaume de l'Arabie Saoudite en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, signée à Riyad le 19 décembre 2013, JORA du 6 janvier 2016, p.3 ;

- Décret exécutif n°97- 457 du 1 décembre 1997 portant l'application de l'article 11 de la loi n°91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé modifié par la loi n°10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, JORA 11 juillet 2010, n° 42, p. 3;

- Décret exécutif n°2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°2007-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier algérien, JORA du 28 mai 2008, n°7, p.9 ;

- Décret exécutif n°09- 110 du 7 avril 2009 fixant les conditions et modalités de la tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques, JORA du 8 Avril 2009, n°21, p.4 ;

- Décret exécutif n°13-84 du 6 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, auteurs d'infractions graves aux législations et réglementations fiscales, commerciales, douanières, bancaires et financières ainsi que le défaut de dépôt légal des comptes sociaux, JORA du 10 février 2013, n°9, p.5 ;

- Décret exécutif n° 15-282 du 3 novembre 2015 modifiant et complétant le décret exécutif n° 08-01 du 2 janvier 2008 fixant la liste des activités pouvant être consolidées, les modalités de mise en œuvre de la consolidation des résultats et l'application du taux réduit de l'impôt complémentaire sur le résultat (IRC), JORA du 8 novembre 2015, n° 59, p.4.

- Règlement COSOB n° 12-01 du 12 janvier 2012 modifiant et complétant le règlement n° 97-03 du 18 novembre 1997 relatif au règlement général de la bourse des valeurs mobilières.

- Arrêté du 24 janvier 2012 portant approbation du règlement de la commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse n° 12-01 du 12 janvier 2012 modifiant et complétant le règlement COSOB n° 97-03 du 18 novembre 1997 relatif au règlement général de la bourse des valeurs mobilières.

Instructions, circulaires et lettres d'informations fiscales algériennes :

Arrêtés :

- Arrêté du 12 juillet 1998 fixant la consistance territoriale, l'organisation et les attributions des directions régionales et des directions de wilaya des impôts, JORA du 25 octobre 1998, JORA n°79, pp. 9 et p.10 ;

- Arrêté ministériel du 9 Octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupe, JORA n°87, du 08.12.1999, p.8 ;

- Arrêté du 9 octobre 1999 portant l'adaptation du plan comptable national à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes du groupe, JORA du 22 décembre 1999, n° 91, p. 3 ;

- Arrêté du 21 décembre 1999 modifiant et complétant l'arrêté du 19 décembre 1995 portant création des inspections des impôts dans les wilayas relevant de la direction régionale des impôts d'Oran, JORA du 19 Avril 2000, n° 22, pp.41 et p.42 ;

- Arrêté du 26 juillet 2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JORA du 25 mars 2009, n°19, p. 47 ;

- Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables à petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée, JORA du 25 mars 2009, n°19, p.76 ;

- Arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées, JORA du 20 janvier 2013, n° 04, p.20 ;

Circulaires Banque d'Algérie :

- Banque d'Algérie, Direction générale des changes, Note n°17/2016 DGC du 13 Mars 2016, un nouveau dispositif de pré-domiciliation obligatoire à compter du 15 mars 2016 ;

Circulaires et lettres d'informations fiscales algériennes :

Direction Générale de la Douane Algérienne :

- Circulaire N° 419 /DGD/SP/D.420 du 22/03/2008 Relative à l'assiette et à la liquidation des droits et taxes perçus à l'importation par l'Administration des Douanes ;

Direction Générale des Impôts :

- Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Les conventions fiscales internationales, Un instrument Pour une fiscalité internationale plus équitable, n° 53/ 2011, pp.1 à 3 ;

- Bulletin d'information de la direction générale des impôts, Les prix de transfert, Problématique de la fiscalité internationale, n° 67, 2013, pp.1 à 6 ;

- Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Séminaire sur le système d'information, Vers une administration électronique, 2014, p.7 ;

- Direction générale des Impôts,
<http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/479-fiscalite-des-groupes-de-societes>. p.2;

- Guide des produits financiers.
http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_fiscaux/Guide%20produits%20financiers%202015.pdf;

- Lettre de la DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des impôts, La fiscalité levier économique pour l'émergence des groupes de sociétés, n° 39, Mars 2009, pp.1 et 2 ;

- La lettre de la DGI n° 48, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, Novembre 2010, La loi de finances complémentaire pour 2010, p.6 ;

- Le système Comptable Financier : Pour une véritable convergence vers le référentiel comptable international IAS/IFRS,
<http://www.mf.gov.dz/article/301/R%C3%A9alisations/385/Le-Syst%C3%A8me-Comptable-Financier---%C2%AB-Pour-une-v%C3%A9ritable-convergence-vers-le-r%C3%A9f%C3%A9rentiel-comptable-international-IAS/IFRS-%C2%BB.html>, Date de consultation le 25.12.2015 ;

- Le Nouveau Système Comptable Financier assure une plus grande transparence des états financiers, p.3. www.mf.gov.dz/article/16/Discours-et-Interviews/88/;

- Note N° 1127/MF/DGI/SDOF/B2 relatives aux frais de siège ;

Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales :

- Circulaire n°04/MF/DGI/DLRF/LF08, relative à la suppression de la condition de réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices pour les sociétés qui optent pour l'intégration d'un groupe de sociétés ;

- Circulaire N° 05/MF/DGI/DLRF/LF08 relative à la déduction de frais de siège, pp.1 et 2 ;

- Circulaire n°06/MF/DGI/DLRF/LF08, Objet: Imposition des bénéficiaires indirectement transférés entre entreprises dépendantes exploitées en Algérie ;

- Circulaire n° 01 /MF/DGI/DLRF/LF2013, Alger 11 Fév. 2013, Objet : Sanction pour défaut de production de la documentation justifiant la politique des prix de transfert appliqué, Documentation à produire lors d'une vérification, p.2 ;

- Circulaire n°10/MF/DGI/DLRF/LF2013, Objet : sanctions applicables suite au constat d'une fraude fiscale, 2013, p.2 ;

- Circulaire n° 211, MF/DGI/DLRF/SD1/2016, Objet : Modalités d'application des taux de l'IBS, Alger le 21 Mars 2016, p.4. www.mfdgi.gov.dz.

- Note: Taxe de domiciliation bancaire n°1081 /MF/DGI/DLRF/SD2/2015 , Alger 13 Aout 2015, pp.1 et s ;

- Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Déclaration G N°5 : Justificatif de Crédit d'Impôt et d'avoir Fiscal ;

Direction des Relations Publiques et de la Communication :

- Bulletin d'information fiscale, n°02/2010, Objet : Régime fiscal applicable aux expatriés, pp.3 à 6 ;

- Bulletin d'information fiscale n°04/ 2010, Objet : Traitement fiscal applicable aux frais de siège, Note n°1127/MF/DGI/SDOF/B2 relatives aux frais de siège ;

-

- Bulletin d'information Fiscale, Direction des Relations Publiques et de la Communication, n°6/DGI/DRPC/2010, objet : Transfert de fonds à l'étranger, www.mfdgi.gov.dz;

- Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Fiscalité des entreprises étrangères, <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/2014-05-20-13-16-11/2014-05-20-14-00-23/471-edsq>;

- Ministère des Finances, Direction des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Relations Publiques et de la Communication, Guide fiscal de l'Enregistrement, 2015 ;

- Ministère des Finances, Direction des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Relations Publiques et de la Communication, Guide pratique de la TVA, 2015 ;

- Ministère des Finances, Direction des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Relations Publiques et de la Communication, Guide IBS, 2015 ;

- Ministère des Finances, Direction des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Relations Publiques et de la Communication, Guide pratique du contribuable, 2016 ;

Direction des recherches et vérifications :

- Circulaire, Objet : Rejet de comptabilité- Modalités d'application des dispositions de l'article 43 du C.P.F, Alger le 14 Fév. 2014;

Direction des Grandes Entreprises :

- Bulletin d'information de la direction générale des impôts, La direction des grandes entreprises, Une structure tournée vers la performance, n° 65.2013, p.3 ;

- Direction des grandes entreprises, La lettre de la DGI, Lettre d'information bimestrielle, Juillet 2005, n°21, p.6;

- Direction Générale des Grandes entreprises, Lettre n°27, 2007, p.2 ;

- Direction des grandes entreprises, Instruction n° 43 MF /DGI/ DGE 2009 Alger le 21 Mars 2009, Objet : Déclaration de transfert de fonds, Références : article 10 de la loi de finances pour 2009 et l'instruction n° 61 MF /DG/ 09 du 21 janvier 2009, p.8 ;

Conseil National de Comptabilité:

- Conseil National de la Comptabilité, Instruction n° 02 du 29 octobre 2009 portant première application du Système comptable financier 2010, Instruction n° 02, Objet : Application du Système Comptable Financier; v.<http://www.mf-dgc.gov.dz/fr/fichier/instruction2.pdf> ;

- Conseil National de la Comptabilité, Commission de Normalisation des Pratiques Comptables et des Diligences Professionnelles, Les impôts différés, pp.3 et s ;

Codes étrangers :

- Code Général des Impôts Français ;

- Code des Sociétés Commerciales Tunisien, Juriste Tunisie, Livre Cinq-Des fusions, Scissions, Transformation et Groupement de sociétés, Titre Six- Du groupe de sociétés, www.jurisitetunisie.com/tunisie/codes/cs/cs1205.htm.
Date de consultation 25.12. 2015 ;

Les textes législatifs et réglementaires étrangers :

- Loi 66-537 du 24/07/1966 rectificatif JORF 19 octobre 1966 en vigueur le 1 er février 1967 abrogé par l'ordonnance 2000- 912 du 18/09/2000 art.4 JORF 21 septembre 2000, Texte n°22, p.14783 ;

- Ordonnance 2000- 912 du 21 septembre 2000 relative à la partie législative du code de commerce JORF n°0219 du 21 septembre 2000, Texte n°22, p.14783 ;

- Loi n°2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 :
<http://legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000592233>;

- Loi 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 :
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000240757>;

- Loi française n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 ;

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000017839505>;

- Loi n° 2009-1674 du 31 décembre 2009 disposition de biens ou de sommes d'argent en lien avec certaines infractions pénales, ORF n°0303 du 31 décembre 2009, page 22940, texte n° 2, <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000021559075&categorieLien=id>;

- Loi de finances rectificative française n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, JORF n°0302 du 30 décembre 2015, texte n°2, p.24701 ;

- Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=LEGITEXT000025819132&dateTexte=20151201>;

- Décret n° 2015-1356 du 26 octobre 2015 relatif aux obligations déclaratives des sociétés et établissements publics industriels et commerciaux membres des groupes fiscaux en application des articles 223 A à 223 U du code général des impôts ;

- Code Général des Impôts Français ;v. <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>;

- Code de commerce : http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=D6895F394B686E18410CF708ADBD7F84.tpdila24v_1?cidTexte=LEGITEXT000005634379&dateTexte=20151114;

Instructions françaises :

- Instr Fr.mars 1995: BOI 4H-4-95, n°139 cité par Droit fiscal international français, En l'absence de conventions, Impôt sur les sociétés, Territorialité, Dérogation, Bénéfice consolidé, Bénéfice mondial, Editions du Juris-Classeur, 1999, Fasc. 14-115, n°147, p. 30 ;

- Doc.adm.DGI 4H-6664, §49s., 12 juill.1997 ; v.Gastineau. P, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI, art.223A à 223U, Facs.1135-50, Mise à jour au 1 er septembre 2002, Fiscal Impôts Directs Traité, Éditions du Juris-Classeur-2003, n° 15, p.5 ;

- Doc.adm.DGI 4 H-6681, §14, 12 juill. 1997 cité par Gastineau. P, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI, art.223A à 223U, Fasc.1135-50, Mise à jour au 1^{er} septembre 2002, Éditions du Juris-Classeur-2003, Fiscal Impôts Directs Traité, n°28, p.11 ;

- Doc.adm.DGI, 4 H-6623, §130, 12 juill.1997 cité par Gastineau. P, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Lexis Nexis, Jurisclasseur, LitecFiscal, Paris, 2003, n°200, p.139 ;

- N°18s.-Doc.adm.DGI 4H-6663, §21 et 4H-6664, §19, 12 juill.1997 cité par Gastineau. P, Intégration fiscale, Opérations sur la société mère : fusion, scission, prise de participation d'au moins 95 %, Fasc.1135-30, 2003, Mise à jour 1^{er} septembre 2002, n°39, p.12 ;

- Instr.1^{er} fevr1999 : BOI 43-J-99, n°8, instr.12161 cité par Gastineau. P, Intégration fiscale, Régime des distributions, CGI, art.223 A à 223U, Fasc.1135-50, Mise à jour au 1^{er} septembre 2002, Éditions du Juris-Classeur-2003, Fiscal Impôts Directs Traité, n° 14, p.5 ;

- L'instruction du 21 décembre 2000 (BOI 13 K-11-00; Dr.fisc.2001, n°3, Instr.12546 cité par Gastineau. P, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Groupe Lexis Nexis, Jurisclasseur, LitecFiscal, Paris, 2003, n° 406, p.289 ;

- Instr.21 mars 2001 :BOI 4 j-1-01, n°36 cité par Gastineau. P, La fiscalité des groupes de sociétés, L'intégration fiscale, Groupe Lexis Nexis, Jurisclasseur, LitecFiscal, Paris, 2003, n° 486, p.344 ;

- Instr.28 mai 2004 :BOI4A-4-04; Dr.fisc.2004, n°25, Instr.13158 cité par Coudert. M.A, Intégration fiscale, Constitution, Vie du groupe, Limites du régime dans le temps et dans l'espace, CGI.art 223 A à 223U, Fiscal Impôts Directs Traité, Fasc1135, Mise à jour au 20 septembre 2008, LexisNexis SA 2009, Fasc1135, n°103, p.28 ;

- Instruction fiscale de l'administration fiscale française du 19 mars 2007 commentant les nouvelles dispositions relatives au régime des sociétés mères et filiales (BOI 4 H-3-07, n° 39) : <http://allize.finances.gouv.fr/dgiboi/boi2007/4FEPUB/textes/4h307/4h307.pdf>

- Instruction fiscale du 21 mars 2007 relative au nouveau régime d'intégration fiscale (BOI 4 H-4-7, n°41) ; v : <http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/g2/g5/g3/g2/24351-AIDA.html>,v.aussi.<http://allize.finances.gouv.fr/dgiboi/boi2007/4FEPUB/textes/4h407/4h407.pdf> ;

- Ministère du budget des comptes publics et la réforme de l'Etat, Direction générale des finances, Direction de la législation fiscale, Instruction du 2 Mars 2012 ,4H-3-12, Impôt sur les sociétés , Dispositions particulières, Régime fiscal des groupes de sociétés , Répartition de la charge d'impôt sur les sociétés entre sociétés membres du groupe, C.G.I., art. 223 A à 223 U) ;

Bibliographie numérique :

- Alexis Sociétés d'Avocats, Prix de transfert-Établissement des prix de transfert ; v. http://www.altexis.fr/xws122_prix-de-transfert-etablissement-des-prix-de-transfert.asp, pp.2 et 3, Date de consultation le 15.09.2014 ;

- Alexis Sociétés d'Avocat, Fraude fiscale, http://www.altexis.fr/xws50_controle-fiscal-fraude-fiscale.asp, Date de consultation le 15.09.2014 ;

- Amendement Charasse : Esprit es-tu (toujours) là ? [http://www.wmaker.net/arsenefr/Amendement Charasse-Esprit-es-tu-toujours-la_a15.html](http://www.wmaker.net/arsenefr/Amendement%20Charasse-Esprit-es-tu-toujours-la_a15.html). Arsene Taxand - M&A Private equity, 8 Août 2006, Denis Andres, L'actualité d'Arsene, pp.1 et 2, Date de consultation le 7.09.2013 ;

- Bardet. H, La dimension fiscale des restructurations, Bureau Francis Lefebvre, <http://insee.fr/fr/ppp/sommaire/imet95-96j.pdf>, Insee Méthodes n° 95-96, p. 43, Date de consultation le 24.11.2015 ;

- Cattier. C, Intégration fiscale: De la déclaration individuelle au paiement de l'IS groupe, <http://www.compta-online.com/integration-fiscale-de-la-declaration-individuelle-au-paiement-de-is-groupe-ao882>, [compta-online.com](http://www.compta-online.com) ;

- Commission Européenne, Fiscalité des entreprises : la Commission propose de modifier la directive relative au régime fiscal applicable aux dividendes versés entre sociétés mères et filiales, Press Releases, Bruxelles, 8 septembre 2003, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-03-1214_fr.htm?locale=fr, p. 1, Date de consultation le 22.10.2015 ;

- Conseiller Fiscal Genève, AMS Conseils : Conseiller en fiscalité suisse et internationale Les clés du groupe, Organisation du groupe, n°25, pp.15 et 16 ;

<http://www.grouperf.com/catalogue/general/282/extrait.pdf>, Date de consultation le 13.10 2015 ;

- Direction générale des impôts algérienne, Pour un contrôle fiscal plus efficace, Magazine de promotionnel de l'Algérie, El Djazair, N°95, Mars2016 :http://www.eldjazaircom.dz/index.php?id_rubrique=276&id_article=3681;

- Droit russe des affaires, Groupes de sociétés, Lexinter.net, http://www.lexinter.net/RU/groupes_de_societes.htm, Date de consultation le 10. 09.2009 ;

- Etudes fiscales internationales, <http://www.études-fiscales-internationales.com/media/00/00/3432793194.pdf>. p.116 ;

- Etude sur l'imposition des groupes http://www.ceuropeens.org/sites/default/files/etude_sur_limposition_des_groupes_de_societes_en_europe.pdf, Date de consultation le 29.12.2013 ;

- Friedlaender. H, Konzernrecht, Revue internationale de droit comparé, Vol. 9 N°3, Juillet-septembre, 1957.pp.608-610. http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_00353337_1975_num_9_3_11098 ;

- Gaudina, M.Ch, La bataille des centres de décision : promouvoir la souveraineté économique de la France à l'heure de la mondialisation (rapport), Bienvenue au Senat, Rapport d'information fait au nom de la mission commune d'information centre de décision économique, n°347 Tome (2006-2007), 22 juin 2007 ; v. <http://www.senat.fr/notice-rapport/2006/r06-347-1-notice.html>, Date de consultation le 25.06.2015 ;

- Gregoire- Borzeda. C, La restructuration, Un processus d'innovation organisationnelle et institutionnelle, L'étude du cas polonais, CRIISEA (Université de Picardie), Roses (Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne), Présentation de la contribution pour le colloque : Dynamiques institutionnelles et organisationnelles dans la transformation post-socialiste (25 et 26 janvier 2002, Amiens), p.1. http://www.u-picardie.fr/CRIISEA/colloque/suite/coll24_01_2002/Abstracts/Gregoire.htm, Date de consultation le 01.05.2006 ;

- Groupe SAIDAL, <https://www.saidalgroup.dz/notre-groupe/organisation>, Date de consultation le 15.09.2015;

- Groupe SAIDAL, <https://www.saidalgroup.dz/index.php/notre-groupe/qui-sommes-nous>, Date de consultation le 15.09.2015 ;

- Hoo-Taj. M.P et Fumenier-Taj. P., Lois de finances: quatre mesures phares pour les groupes, Fiscalité et stratégie, 24 décembre 2014, <http://taj-strategie.fr/spip.php?article226>, p.2, Date de consultation le 3.12.2015 ;

- Imposition sur les sociétés, Des impositions des sociétés d'un groupe, La revue Fiduciaire, Les groupes de PME : http://revuefiduciaire.grouperf.com/guide/20125/rfiducg20125_0400_07801D_001.html ;

- Institut national de la statistique et des études économiques, Mesure pour comprendre, Groupe d'entreprises, http://www.insee.fr/fr/themes/document.asp?ref_id=T11F153, Date de consultation le 12.12.2015 ;

- Krenz. R, Guide de la fiscalité Allemande, Fiscalité allemande des entreprises, Département français, 3^{ème} Éd, Octobre 2011, pp.13 et p.14. http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2011/12/pwc_fiscalite_allemande_des_entreprises_octobre_2011.pdf, www.pwc.de, Date de consultation le 28.03.2012 ;

- La bataille des centres de décision : Promouvoir la souveraineté économique de la France à l'heure de la mondialisation (rapport), Date de consultation le 18. 08.2008 ;

- La fiscalité des groupes de sociétés par Th.Afschrift et S.Scarna, Actualités des idées fiscales : <http://www.idefisc.be/themes/fiscalite-groupes.html>; Date de consultation le 13. 05. 2009 ;

- Le groupe Hasnaoui, <http://www.groupe-hasnaoui.com/site/strategie-et-atouts/>, Date de consultation le 12.08.2015 ;

- Les Konzerns en Allemagne, <http://Idebeauvoir.free.fr/AEH/croissance%20all%20%20entreprises%20-%20colles/Les%20Konzerns.doc>, p.1, Date de consultation le 14.06.2014 ;

- Les transferts indirects de bénéficiaires à l'étranger, L'article 57 du Code General des Impôts, Article publié dans la Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires, 2000/1 ? Les Cahiers Fiscaux Européens, site : <http://www.fontaneau.com/v2/?p=272>, p.12, Date de consultation le 19. 07.2009 ;

- Maleville. M-H, Droit des sociétés, Règles communes aux différents types de sociétés, Les groupes de sociétés, Lettre d'intention de la

société mère au profit d'une filiale sur la capacité de cette dernière à assumer ses engagements ; v. <http://www.institut-idef.org/Lettre-d-intention-de-la-societe.html>, Date de consultation le 23.08.2014 ;

- Michaud. P, Un nouveau régime pour les PME, Le régime mondial consolidé, Études Fiscales Internationales, p.2. Mai 2009 ; <http://www.études-fiscales-internationales.com/media/02/01/10903640.doc>, Date de consultation 2009 ;

- Ministère des Finances, <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/vous-etes-un-professionnel/134-vos-impots/517-impot-sur-les-benefices-des-societes-suite>;

- Ministère des Finances du Canada, L'imposition des groupes de sociétés, Document de consultation, Novembre 2010, <http://www.fin.gc.ca/activty/consult/tcc-igs-fra.pdf>, p.10, Date de consultation le 12.09.2013 ;

- Piettre. An, Concentration et déconcentration en Allemagne occidentale, De l'accord de Potsdam au plan Schuman, in Revue économique, Persée, Volume 2, n°4, 1951, pp. 431- 456, voir site : http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/reco_0035-2764_1951_num_2_4_406846, Date de consultation le 14.07.2014 ;

- Présentation du groupe SONELGAZ, <http://www.sonelgaz.dz/?page=article&id=4>, Date de consultation le 12.08.2015 ;

- Politique de prix de transfert fiche n°1: Méthodologie de la fixation des prix de transfert <http://prixdetransfert.files.wordpress.com/2008/10/fiche-documentation-nc2b01-methodologie-de-detremination-des-prix-de-transfert.doc>, pp.2 et 3 , Date de consultation 27.08.2015 ;

- Régime de la distribution ouvrant droit à l'avoir fiscal suite à l'arrêt Anzalone du 26 février 2001, <http://www.fiscalonline.com/Regime-de-la-distribution-ouvrant,849.html>, p.1, Date de consultation le 25.12.2013 ;

- Régime fiscal des groupes de sociétés : <http://www.alsaeco.com/notes-juridiques/regime-fiscal-des-groupes-de-societes,482770,fr.html#>, Date de consultation le 15.09.2012 ;

- Registre de Commerce :
<http://www.cnrc.org.dz/fr/comptes/index4.html>, Date de consultation le 15.05.2015 ;

- Shonfield. A, Le capitalisme d'aujourd'hui, NRF, Lexinter.net, 1967, p.123 ;

- Vanhaecke. M, Les groupes de sociétés, In ; Revue internationale de droit comparé, Vol 15 N°1, janvier-mars 1963.pp.247 et 248, Persée :
http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_0035-3337_1963_num_15_1_13622, Date de consultation le 12.05.2013 ;

- www.lexinter.net/BOURSE/holdings.htm, Date de consultation le 13.10.2011 ;

- X, Définition de l'optimisation fiscale, <http://www.officeo.fr/optimisation-fiscale-definition>, Date de consultation le 12.05.2013 ;

- X, La Cob, Commission Des Opérations En Bourse, <https://www.gralon.net/articles/economie-et-finance/bourse/article-la-cob--commission-des-operations-en-bourse-654.htm> ;

Les rapports :

- Boyer. M, Prix de transfert, Pourquoi et comment fixer les prix des transactions interdivisionnelles, Rapport de projet, Montréal, 2007, p.23.

- Bouton. D, Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées, Rapport de travail, Conférence de Presse 23 septembre 2002, p.25; v.
http://docs.ethosfund.ch/pdf/Code_France_Bouton_FR.pdf;

- Bourse d'Alger, Guide d'introduction en bourse, Société de Gestion de la Bourse des Valeurs, p. 3.

- Commission Européenne, Fiscalité des sociétés : La commission propose une assiette consolidée unique de l'impôt, IP /01 /1468, Bruxelles le 23 Octobre 2001, p.1 ;

- Comptes Renault, Rapport d'activité, 1 er semestre 2012, p.34 ;

- Conférence de presse du 21 juin 2010, Dossier presse, Rapport d'activités et comptes de gestion consolidés du Groupe Sonelgaz, 2009, p.4 ;

- Eurogem, Ingrédients et solutions, Comptes annuels au 31 Décembre 2013, p.8 ;
- Groupe Société Générale, Etats Financiers, Rapport des commissaires aux comptes sur les comptes consolidés, Document de référence 2014, p.394 ;
-
- Holding Public Chimie-Pharmacie, Groupe Sidal, Notice d'information; <http://www.cosob.org/wp-content/uploads/2014/11/les-emetteurs-notice-SAIDAL.pdf>;
- Pinel. J-M, KPMGAlgerie, Guides des hydrocarbures, 2007, Algérie, p.63 ;
- Marini. Ph, Rapport au premier ministre: La modernisation du droit des sociétés: Doc.fr.1996 ;
- Operations de fusion: Désignation d'un commissaire à la fusion et dépôt du rapport sur les apports en nature ou les avantages particuliers au greffe du Tribunal de commerce, Greffe du Tribunal de commerce de Paris, Date de mise à jour le 05.09.2012 , SCP, -- Denfer-Bobet-Mpouki, SCP REGNARD – DENFER – BOBET – MPOUKI, 345360051 RCS Paris ; file:///C:/Users/acer/Downloads/fusion_designation_commissaire.pdf;
-
- Rapport annuel de la commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourses 2011, COSOB, Algérie, p.89 ;
- Rapport financiers, Etats Financiers arrêtés au 31 décembre 2014, Chaine El Aurassi, Société de gestion des Participations de l'Etat tourisme et hôtellerie, Société par actions, 2014 ;
- Rapport financiers Groupe Vivendi, Rapport financier et Etats financiers consolidés audités de l'exercice clos le 31 décembre 2015, publié le 19 Février 2016 ;

Annexes

Annexe n°1

Modèle de Convention d'intégration fiscale

Formule 1.- La filiale est placée dans la même situation qu'en l'absence d'intégration fiscale

Entre les soussignes :

La société M (société mère) représentée par...

Et

La société F (filiale) représentée par...

La société F fait partie du groupe constitué par la société M en application des articles 223 A et suivants du CGI.

Ceci étant exposé, il est arrêté et convenu ce qui suit :

Article 1- La société F versera à la société M une somme égale à l'impôt qui aurait grevé son résultat de l'exercice si elle était imposable distinctement.

À la clôture d'un exercice déficitaire, la société F ne sera titulaire à ce titre d'aucune créance sur la société M.

Article 2- La société F versera à la société M les acomptes et le solde d'impôt sur les sociétés qui lui sont impartis aux dates légales.

La société M remboursera les acomptes excédentaires au plus tard soixante jours après la date limite du versement du solde de l'impôt sur les sociétés du groupe.

Article 3- Tout retard dans l'exécution des paiements prévus par la présente convention donnera lieu au paiement d'un intérêt moratoire de ...% l'an.

Article 4- La présente convention est conclue pour la durée d'intégration de la société F qui a commencé à courir le...

FORMULE 2.- La filiale bénéficie des économies d'impôt liées aux déficits fiscaux

Entre les soussignés :

La société M (société mère) représentée par...

Et

La société F (filiale) représentée par

La société F fait partie du groupe constitué par la société M en application des articles 223 A et suivants du CGI.

Ceci étant exposé, il est arrêté et convenu ce qui suit :

Article 1- La société F versera à la société M une somme égale à l'impôt qui aurait grevé son résultat de l'exercice si elle était imposable distinctement.

En cas de déficit, la société F recevra de la société M une subvention égale à l'économie d'impôt sur les sociétés, procurée à cette dernière par la prise en compte de ce déficit.

Article 2- La société F versera à la société M les acomptes et le solde d'impôt sur les sociétés qui lui sont impartis aux dates légales.

La société M remboursera les acomptes excédentaires au plus tard soixante jours après la date limite du versement du solde de l'impôt sur les sociétés du groupe; elle versera les subventions en application de l'article 1, alinéa 2.

Article 3- Tout retard dans l'exécution des paiements prévu par la présente convention donnera lieu au paiement d'un intérêt moratoire de ...%/an.

Article 4- La présente convention est conclue pour la durée d'intégration de la société F qui a commencé à courir le...

FORMULE 3.- La société mère supporte toutes les impositions et garde tous les avantages liés à l'intégration

Entre les soussignés :

La société M (société mère) représentée par...

Et

La société F (filiale) représentée par...

La société F fait partie du groupe constitué par la société M en application des articles 223 A et suivants du CGI.

Ceci étant exposé, il est arrêté et convenu ce qui suit :

Article 1- La société M supporte personnellement et définitivement l'impôt sur les sociétés afférent aux bénéfices réalisés par les sociétés M et F.

Les avantages liés au déficit fiscal éventuel de la société F seront pris en compte par la société M.

Article 2- Tout retard dans l'exécution des paiements prévus par la présente convention donnera lieu au paiement d'un intérêt moratoire de ...%l'an.

Article 3- La présente convention est conclu pour la durée d'intégration de la société F qui a commencé à courir le...

Cité par P.Billion, Expertise comptable, Les groupes de PME une ou plusieurs sociétés ? Aspects juridique, Financier, Fiscal, Social, 50 questions et réponses pratiques, LexisNexis, Litec, Annexe n°6, 2009, pp. 179 et 180.

Annexe n°2

31990L0435

Directive 90/435/CEE du Conseil des Communautés Européennes, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

Journal officiel n° L 225 du 20/08/1990 p. 0006 - 0009
édition spéciale finnoise: chapitre 9 tome 2 p. 0025
édition spéciale suédoise: chapitre 9 tome 2, p. 0025.

LE CONSEIL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

Vu le traité instituant la Communauté économique européenne, et notamment son article 100,

Vu la proposition de la Commission (1),

Vu l'avis du Parlement européen (2),

Vu l'avis du Comité économique et social (3),

Considérant que les regroupements de sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces regroupements des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international;

Considérant que les regroupements en question peuvent aboutir à la création de groupes de sociétés mères et filiales ;

Considérant que les dispositions fiscales actuelles régissant les relations entre sociétés mères et filiales d'États membres différents varient sensiblement d'un État membre à l'autre et sont, en général, moins favorables que celles applicables aux relations entre sociétés mères et filiales d'un même État membre; que la coopération entre sociétés d'États membres différents est, de ce fait, pénalisée par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre; qu'il convient d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle communautaire;

Considérant que, lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués, l'État de la société mère doit :

- ou bien s'abstenir d'imposer ces bénéfices,
- ou bien les imposer, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices ;
- considérant qu'il convient par ailleurs, pour assurer la neutralité fiscale, d'exempter de retenue à la source, sauf dans certains cas particuliers, les bénéfices qu'une société filiale distribue à sa société mère; qu'il y a lieu, toutefois, d'autoriser la République fédérale d'Allemagne et la République hellénique, en raison de la particularité de leur système d'impôt sur les sociétés, et la République portugaise, pour des raisons budgétaires, à continuer de percevoir temporairement une retenue à la source,

À ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE :

Article premier

1. Chaque État membre applique la présente directive :

- aux distributions de bénéfices reçues par des sociétés de cet État et provenant de leurs filiales d'autres États membres,
- aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales.

2. La présente directive ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus.

Article 2

Aux fins de l'application de la présente directive, les termes «société d'un État membre» désignent toute société :

- A) qui revêt une des formes énumérées à l'annexe ;
- B) qui, selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et qui, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté ;
- C) qui, en outre, est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à l'un des impôts suivants :
 - Impôt des sociétés / vennootschapsbelasting en Belgique,

- Selskabsskat au Danemark,
- Koerperschaftsteuer en république fédérale d'Allemagne,
- Foros eisodimatos nomikon prosopon kerdoskopikoy charaktira en Grèce,
- Impuesto sobre sociedades en Espagne,
- Impôt sur les sociétés en France,
- Corporation tax en Irlande,
- Imposta sul reddito delle persone giuridiche en Italie,
- Impôt sur le revenu des collectivités au Luxembourg,
- Vennootschapsbelasting aux Pays-Bas,
- Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas au Portugal,
- Corporation tax au Royaume-Uni,

ou à tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts.

Article 3

1. Aux fins de l'application de la présente directive :

A) la qualité de société mère est reconnue au moins à toute société d'un État membre qui remplit les conditions énoncées à l'article 2 et qui détient, dans le capital d'une société d'un autre État membre remplissant les mêmes conditions, une participation minimale de 25 %;

B) on entend par «société filiale» la société dans le capital de laquelle la participation visée au point a) est détenue.

2. Par dérogation au paragraphe 1, les États membres ont la faculté :

- par voie d'accord bilatéral, de remplacer le critère de participation dans le capital par celui de détention des droits de vote,

- de ne pas appliquer la présente directive à celles de leurs sociétés qui ne conservent pas, pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans, une participation donnant droit à la qualité de société mère, ni aux sociétés dans lesquelles une société d'un autre État membre ne conserve pas, pendant une période interrompue d'au moins deux ans, une telle participation.

Article 4

1. Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'État de la société mère :

- soit s'abstient d'imposer ces bénéfices,

- soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'État membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant.

2. Toutefois, tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale.

3. Le paragraphe 1 s'applique jusqu'à la date de mise en application effective d'un système commun d'impôt des sociétés.

Le Conseil arrête en temps utile les dispositions applicables à partir de la date visée au premier alinéa.

Article 5

1. Les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont, au moins lorsque celle-ci détient une participation minimale de 25 % dans le capital de la filiale, exemptés de retenue à la source.

2. Par dérogation au paragraphe 1, la République hellénique peut, aussi longtemps qu'elle n'applique pas d'impôt des sociétés aux bénéfices distribués, percevoir une retenue à la source sur les bénéfices distribués à des sociétés mères d'autres États membres. Toutefois, le taux de cette retenue ne peut dépasser celui fixé par les conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions.

3. Par dérogation au paragraphe 1, la République fédérale d'Allemagne peut, aussi longtemps qu'elle soumet les bénéfices distribués à un taux d'impôt des sociétés inférieur d'au moins 11 points à celui applicable aux bénéfices non distribués, mais au plus tard jusqu'à la mi-1996, percevoir, à titre d'impôt compensatoire, une retenue à la source de 5 % sur les bénéfices distribués par ses sociétés filiales.

4. Par dérogation au paragraphe 1, la République portugaise peut percevoir une retenue à la source sur les bénéfices distribués par ses sociétés filiales à des sociétés mères d'autres États membres jusqu'à une date qui ne pourra pas être postérieure à la fin de la huitième année suivant la date de mise en application de la présente directive.

Sous réserve des dispositions des conventions bilatérales existantes conclues entre le Portugal et un État membre, le taux de cette retenue ne pourra pas dépasser 15 % pendant les cinq premières années de la période visée au premier alinéa et 10 % pendant les trois dernières années.

Avant la fin de la huitième année, le Conseil décidera à l'unanimité, sur proposition de la Commission, de la prorogation éventuelle des dispositions du présent paragraphe.

Article 6

L'État membre dont relève la société mère ne peut percevoir de retenue à la source sur les bénéfices que cette société reçoit de sa filiale.

Article 7

1. L'expression «retenue à la source» utilisée dans la présente directive ne comprend pas le paiement anticipé ou préalable (précompte) de l'impôt sur les sociétés à l'État membre où est située la filiale, effectué en liaison avec la distribution des bénéfices à la société mère.

2. La présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes.

Article 8

1. Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive avant le 1er janvier 1992. Ils en informent immédiatement la Commission.

2. Les États membres veillent à communiquer à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

Article 9

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le 23 juillet 1990.

Par le Conseil

Le président

G. CARLI

(1) JO no C 39 du 22. 3. 1969, p. 7, et modification transmise le 5 juillet 1985.(2)

JO no C 51 du 29. 4. 1970, p. 6.(3)

JO no C 100 du 1. 8. 1969, p. 7.

ANNEXE Liste des sociétés visées à l'article 2 point a)

A) Les sociétés de droit belge dénommées «société anonyme» «naamloze vennootschap», «société en commandite par actions»/«commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée»/«besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé ;

B) Les sociétés de droit danois dénommées «aktieselskab», «anpartsselskab»;

C) Les sociétés de droit allemand dénommées «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschraenkter Haftung», «bergrechtliche Gewerkschaft»;

D) Les sociétés de droit hellénique dénommées «anonymi etairia»;

E) Les sociétés de droit espagnol dénommées «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé;

F) Les sociétés de droit français dénommées «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», ainsi que les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial;

G) Les sociétés de droit irlandais dénommées «public companies limited by shares or by guarantee», «private companies limited by shares or by guarantee», les établissements enregistrés sous le régime des «Industrial and Provident Societies Acts» ou les «buildings societies» enregistrées sous le régime des «Building Societies Acts» ;

H) Les sociétés de droit italien dénommées «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», ainsi que les entités publiques et privées qui exercent des activités industrielles et commerciales ;

I) Les sociétés de droit luxembourgeois dénommées «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée» ;

J) Les sociétés de droit néerlandais dénommées «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid» ;

K) Les sociétés commerciales ou sociétés civiles de forme commerciale, ainsi que d'autres personnes morales exerçant des activités commerciales ou industrielles, qui sont constituées conformément au droit portugais ;

L) Les sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni.

Annexe n°3

32003L0123

Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90 / 435 /CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

Journal officiel n°L 007 du 13/01/2004, p.0041-0044

Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

Vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 94,

Vu la proposition de la Commission,

Vu l'avis du Parlement européen(1),

Vu l'avis du Comité économique et social européen(2),

Considérant ce qui suit :

- (1) La directive 90/435/CEE(3) a instauré, pour les paiements de dividendes et autres distributions de bénéfices, des règles communes qui se veulent neutres du point de vue de la concurrence.
- (2) L'objectif de la directive 90/435/CEE est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.
- (3) L'expérience acquise dans la mise en œuvre de la directive 90/435/CEE a mis en évidence différentes manières possibles d'améliorer cette dernière et de généraliser les avantages des règles communes adoptées en 1990.
- (4) L'article 2 de la directive 90/435/CEE définit les sociétés qui entrent dans son champ d'application. L'annexe contient une liste des sociétés auxquelles la directive s'applique. Or, certaines formes de sociétés ne figurent pas dans la liste de l'annexe, alors même qu'elles sont résidentes fiscales d'un État membre et y sont assujetties à l'impôt sur les sociétés. Le champ d'application de la directive 90/435/CEE devrait donc être étendu aux autres entités susceptibles d'exercer des

activités transfrontalières dans la Communauté et remplissant toutes les conditions prévues par cette directive.

- (5) Le 8 octobre 2001, le Conseil a adopté le règlement (CE) n° 2157/2001 relatif au statut de la société européenne (SE) (4), et la directive 2001/86/CE complétant le statut de la société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs(5). De même, le 22 juillet 2003, le Conseil a adopté le règlement (CE) n° 1435/2003 relatif au statut de la société coopérative européenne (SEC)(6) et la directive 2003/72/CE complétant le statut de la société coopérative européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs(7). Puisque la SE et la SCE sont définies respectivement comme une société anonyme et une société coopérative et sont d'une nature similaire aux autres formes de sociétés déjà couvertes par la directive 90/435/CEE, il convient d'ajouter la SE et la SCE à la liste figurant à l'annexe de cette directive.
- (6) Les nouvelles entités à inclure dans la liste sont des sociétés contribuables dans leur État membre de résidence, mais certaines sont considérées, en vertu de leurs caractéristiques juridiques, comme fiscalement transparentes par d'autres États membres. Les États membres qui considèrent les sociétés contribuables non résidentes comme fiscalement transparentes sur la base de ces caractéristiques devraient leur accorder l'allégement fiscal approprié pour les revenus qui font partie de l'assiette fiscale de la société mère.
- (7) Afin d'étendre les avantages de la directive 90/435/CEE, le seuil de participation à partir duquel une société peut être considérée comme une société mère et une autre comme sa filiale devrait être ramené progressivement de 25 % à 10 %.
- (8) Les distributions de bénéfices à un établissement stable de la société mère, et leur réception par celui-ci, devraient donner lieu au même traitement que celui qui s'applique entre une filiale et sa société mère. Cela devrait inclure les cas où une société mère et sa filiale se situent dans le même État membre et l'établissement stable se situe dans un autre État membre. Par ailleurs, il apparaît que les cas où l'établissement stable et la filiale se situent dans le même État membre peuvent, sans préjudice de l'application des principes du traité, être traités par l'État membre concerné sur la base de son droit national.
- (9) Pour ce qui est du traitement des établissements stables, il se peut que les États membres doivent déterminer les conditions et les instruments juridiques qui leur permettront de protéger les revenus fiscaux nationaux et de lutter contre le contournement des lois nationales, conformément aux principes du traité et en tenant compte des règles fiscales reconnues au niveau international.
- (10) Lorsque les groupes sont organisés en chaînes de sociétés et lorsque les bénéfices sont distribués à la société mère par le canal de sa chaîne de filiales, la double imposition devrait être éliminée par exonération ou par crédit d'impôt. Dans le cas du crédit d'impôt, la société mère devrait donc pouvoir déduire tout impôt payé

par n'importe laquelle des filiales de la chaîne, pour autant que les conditions imposées par la directive 90/435/CEE soient remplies.

(11) Les dispositions transitoires n'étant plus applicables, il convient de les supprimer.

(12) La directive 90/435/CEE devrait donc être modifiée en conséquence,

À ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE :

Article premier

La directive 90/435/CEE est modifiée comme suit :

1) À l'article 1er, paragraphe 1, les deux tirets suivants sont ajoutés :

"- aux distributions de bénéfices perçues par des établissements stables, situés dans cet État, de sociétés d'autres États membres, et provenant de leurs filiales situées dans un État membre autre que celui où est situé l'établissement stable,

- aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État à des établissements stables, situés dans un autre État membre, de sociétés du même État membre dont elles sont des filiales."

2) À l'article 2, le paragraphe existant est numéroté 1 et le nouveau paragraphe 2 ci-après est ajouté :

"2. Aux fins de l'application de la présente directive, les termes 'établissement stable' désignent toute installation fixe d'affaires située dans un État membre dans laquelle l'activité d'une société d'un autre État membre est exercée en tout ou en partie, dans la mesure où les bénéfices de cette installation d'affaires sont assujettis à l'impôt dans l'État membre dans lequel elle se situe en vertu du traité fiscal bilatéral applicable ou, en l'absence d'un tel traité, en vertu du droit national."

3) À l'article 3, le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant :

"Aux fins de l'application de la présente directive :

a) La qualité de société mère est reconnue au moins à toute société d'un État membre qui remplit les conditions énoncées à l'article 2 et qui détient, dans le capital d'une société d'un autre État membre remplissant les mêmes conditions, une participation minimale de 20 %.

Cette qualité est également reconnue, dans les mêmes conditions, à une société d'un État membre qui détient une participation d'au moins 20 % dans le capital d'une société du même État membre, participation détenue en tout ou en partie par un établissement stable de la première société situé dans un autre État membre.

À partir du 1er janvier 2007, le pourcentage minimal de participation sera de 15 %.

À partir du 1er janvier 2009, le pourcentage minimal de participation sera de 10 %.

b) On entend par 'société filiale' une société dont le capital comprend la participation visée au point a)."

4) L'article 4 est modifié comme suit :

a) Le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant :

"1. Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État de la société mère et l'État de son établissement stable :

- soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices,

- soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale respectent les exigences prévues aux articles 2 et 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant."

b) Le paragraphe 1 bis suivant est inséré :

"1 bis. Rien dans la présente directive n'empêche l'État de la société mère de considérer une filiale comme fiscalement transparente sur la base de l'évaluation par cet État des caractéristiques juridiques de la filiale au titre de la législation en vertu de laquelle elle a été constituée et, par conséquent, d'imposer la société mère sur la part des bénéfices de la filiale qui lui revient au moment où naissent ces bénéfices. Dans ce cas, l'État de la société mère s'abstient d'imposer les bénéfices distribués de la filiale.

Lorsqu'il détermine la part des bénéfices de la filiale qui revient à la société mère au moment où naissent ces bénéfices, l'État de la société mère exonère ces bénéfices ou autorise la société mère à déduire du montant de l'impôt dû la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à la part des bénéfices de la société mère que sa filiale et toute sous-filiale ont acquittée, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale respectent les exigences prévues aux articles 2 et 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant."

c) Au paragraphe 3, le premier alinéa est remplacé par le texte suivant : "Les paragraphes 1 et 1 bis s'appliquent jusqu'à la date de mise en place effective d'un système commun d'imposition des sociétés."

5) L'article 5 est modifié comme suit :

a) Le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant : "Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source."

b) Les paragraphes 2, 3, et 4 sont supprimés.

6) L'annexe est remplacée par le texte figurant en annexe de la présente directive.

Article 2

1. Les États membres veillent à ce que les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive entrent en vigueur au plus tard le 1er janvier 2005.

Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive, ainsi qu'un tableau de correspondance entre les dispositions de la présente directive et les dispositions nationales adoptées.

Article 3

La présente directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Article 4

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le 22 décembre 2003.

Par le Conseil

Le président

A. Matteoli

(1) Avis rendu le 16 décembre 2003 (non encore paru au Journal officiel).

(2) Avis rendu le 29 octobre 2003 (non encore paru au Journal officiel).

(3) JO L 225 du 20.8.1990, p. 6. Directive modifiée en dernier lieu par l'acte d'adhésion de 1994.

(4) JO L 294 du 10.11.2001, p. 1.

(5) JO L 294 du 10.11.2001, p. 22.

(6) JO L 207 du 18.8.2003, p. 1.

(7) JO L 207 du 18.8.2003, p. 25.

ANNEXE

LISTE DES SOCIÉTÉS VISÉES À L'ARTICLE 2, PARAGRAPHE 1, POINT a)

a) Les sociétés de droit belge dénommées "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen", "société privée à responsabilité limitée"/"besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "société coopérative à responsabilité limitée"/"coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "société coopérative à responsabilité illimitée"/"coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid", "société en nom collectif"/"vennootschap onder firma", "société en commandite simple"/"gewone commanditaire vennootschap", les entreprises publiques qui ont adopté l'une des formes juridiques susmentionnées, ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit belge et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Belgique;

b) Les sociétés de droit danois dénommées "aktieselskab" et "anpartsselskab"; les autres sociétés soumises à l'impôt conformément à la loi sur l'impôt des sociétés, dans la mesure où leur revenu imposable est calculé et imposé selon les règles générales de la législation fiscale applicable aux "aktieselskaber";

c) Les sociétés de droit allemand dénommées "Aktiengesellschaft", "Kommanditgesellschaft auf Aktien", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft", "Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts", ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit allemand et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Allemagne;

d) Les sociétés de droit hellénique dénommées "ανώνυμη εταιρεία", "εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)", ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit grec et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Grèce;

e) Les sociétés de droit espagnol dénommées "sociedad anónima", "sociedad comanditaria por acciones", "sociedad de responsabilidad limitada", ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé. Autres entités constituées conformément au droit espagnol et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Espagne ("Impuesto sobre sociedades");

f) Les sociétés de droit français dénommées "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "société par actions simplifiée", "société d'assurance mutuelle", les "caisses d'épargne et de prévoyance", les "sociétés civiles" assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, les "coopératives" et "unions de coopératives", les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial, ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France;

g) Les sociétés constituées ou existantes conformément au droit irlandais, les établissements enregistrés sous le régime des "Industrial and Provident Societies Acts", les "building societies" enregistrées sous le régime des "Building Societies Acts" et les "trustee savings banks" au sens du "Trustee Savings Banks Act, 1989";

h) Les sociétés de droit italien dénommées "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", "società cooperativa", "società di mutua assicurazione", ainsi que les entités publiques et privées qui ont pour objet exclusif ou principal l'exercice d'activités commerciales;

i) Les sociétés de droit luxembourgeois dénommées "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "société coopérative", "société coopérative organisée comme une société anonyme", "association d'assurances mutuelles", "association d'épargne-pension", "entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public", ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit luxembourgeois et assujetties à l'impôt sur les sociétés au Luxembourg;

j) Les sociétés de droit néerlandais dénommées "naamloze vennootschap", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "Open commanditaire vennootschap", "Coöperatie", "onderlinge waarborgmaatschappij", "Fonds voor gemene rekening", "vereniging op coöperatieve grondslag" et "vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of keredienstinstelling optreedt", ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit néerlandais et assujetties à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas;

k) Les sociétés de droit autrichien dénommées "Aktiengesellschaft", "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften", "Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts", "Sparkassen", ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit autrichien et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Autriche;

l) Les sociétés commerciales ou sociétés civiles de forme commerciale et les coopératives et entreprises publiques qui sont constituées conformément au droit portugais;

- m) Les sociétés de droit finlandais dénommées "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" et "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag";
- n) Les sociétés de droit suédois dénommées "aktiebolag", "försäkringsaktiebolag", "ekonomiska föreningar", "sparbanker", "ömsesidiga försäkringsbolag";
- o) Les sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni;
- p) Les sociétés constituées conformément au règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne (SE), et à la directive 2001/86/CE du Conseil du 8 octobre 2001 complétant le statut de la société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs et les sociétés coopératives constituées conformément au règlement (CE) n° 1435/2003 du Conseil du 22 juillet 2003 relatif au statut de la société coopérative européenne (SEC) et à la directive 2003/72/CE du Conseil du 22 juillet 2003 complétant le statut de la société coopérative européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs.

Annexe n°4

Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin Officiel des Impôts, Instruction fiscale française du 21 mars 2007 relative au nouveau régime d'intégration fiscale (BOI 4 H-4-7, n°41)

L'article 112 de la loi de finances pour 2006 apporte trois aménagements au régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223A et suivants du code général des impôts :

Tout d'abord, la neutralisation des abandons de créances, prévu au 6^{ème} alinéa 223 B, est désormais limitée à la valeur d'inscription de la créance à l'actif de la société qui abandonne la créance ;

- ensuite, la sortie du groupe d'une filiale, en raison de son absorption par une autre société du groupe, n'entraîne plus certaines conséquences au regard des neutralisations précédemment effectuées et de l'application du dispositif de réintégration des charges sont simplifiés.

Par ailleurs, l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005 aménage sur deux points le dispositif de réintégration des charges financières prévu au 7^{ème} alinéa de l'article 223 B CGI :

- D'une part, la notion de contrôle est précisée et correspond désormais à la définition prévue à l'article L 223-3 du Code de commerce ;
- D'autre part, il est prévu un nouveau cas de sortie du dispositif précité lorsqu'intervient une modification du contrôle de la société détenant les titres de la société acquise.
- La présente instruction a pour objet de commenter ces mesures.

L'instruction fiscale est disponible à l'adresse :

<http://allize.finances.gouv.fr/dgiboi/boi2007/4FEPUB/textes/4h407/4h407.pdf>

Annexe n°5

Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin Officiel des Impôts, Instruction fiscale française du 19 mars 2007 commentant les nouvelles dispositions relatives au régime des sociétés mères et filiales (BOI 4H-3-07, n°39).

Le II de l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2005 apporte plusieurs aménagements au régime des sociétés mères et filiales :

- La simplification des conditions formelles de détention des titres. L'obligation de souscrire l'engagement de détention de deux ans est supprimée pour les titres de participation non souscrits à l'émission. À cet engagement se substitue une obligation de conservation pendant deux ans de tous les titres, qu'ils soient souscrits ou non à l'émission. Par ailleurs, cet article assure une meilleure neutralité des opérations de restructuration au regard de la détention des titres avec la mise en place d'une nouvelle modalité de décompte du délai de conservation en cas de fusion ou d'apport placé sous le régime de l'article 210 A du code général des impôts ;
- L'extension du champ d'application du régime des sociétés mères et filiales lorsque les sociétés participantes détiennent des titres dépourvus de droit de vote. L'exigence d'un droit de vote attaché à chacun des titres de participation est supprimée, dès lors que la société détient au moins 5 % du capital et 5 % des droits de vote de la société émettrice. Ceci permet d'appliquer le régime des sociétés mères aux produits des titres dépourvus de droit de vote tels que les actions de préférence créées par l'ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilières émises par les sociétés commerciales ;
- L'extension de l'exclusion du bénéfice de l'exonération prévue pour les produits des titres des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) aux produits des titres de sociétés étrangères présentant les mêmes caractéristiques. V. L'instruction fiscale est disponible à l'adresse :

<http://allize.finances.gouv.fr/dgiboi/boi2007/4FEPUB/textes/4h307/4h307.pdf>

Annexe n°6

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales

Circulaire à

Monsieur le Directeur des Grandes Entreprises
Mesdames et Messieurs les Directeurs des Impôts de Wilaya.

N°04/MF/DGI/DLRF/LF08

En communication à :

Messieurs les Directeurs Régionaux des Impôts
Messieurs les Inspecteurs Régionaux des Services Fiscaux.

Objet :

- Suppression de la condition de réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices pour les sociétés qui optent pour l'intégration d'un groupe de sociétés.

Référence :

- Articles 6 et 7 de la loi n° 07-12 du 30 décembre 2007, portant loi de finances pour 2008 ;
- Articles 138 et 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La présente **circulaire** a pour objet de porter à la connaissance des services, d'une part, l'abrogation par l'article 6 de la loi de finances pour 2008 des dispositions du paragraphe 3 de l'article 138 du code des impôts directs et taxes assimilées et, d'autre part, la modification apportée par l'article 7 de cette même loi de finances, au niveau des dispositions de l'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées en vue d'alléger, pour les sociétés qui optent pour l'intégration d'un groupe de sociétés, les conditions de l'intégration.

I. Abrogation des dispositions du paragraphe 3 de l'article 138 du code des impôts directs et taxes assimilées :

L'article 6 de la loi de finances pour 2008 a abrogé les dispositions du paragraphe 3 de l'article 138 du code des impôts directs et taxes assimilées qui exonéraient de l'impôt, les dividendes perçus par la société mère dans le cadre du régime des groupes de sociétés. En effet, ces dispositions sont devenues caduques à la suite de l'extension du principe de l'exonération à toutes les personnes morales par la loi de finances pour 2003.

II. Aménagement des conditions d'intégration du groupe de sociétés :

A/. Rappel des conditions d'intégration du groupe de sociétés avant l'intervention de la loi de finances pour 2008.

1. Définition de groupe des sociétés (art. 138 bis du CID) :

Au sens de l'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, le groupe de sociétés s'entend de « toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée « société mère » tient les autres appelées « membres » sous sa dépendance par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère ».

2. Conditions d'intégration du groupe de sociétés :

Les sociétés qui optent pour le régime fiscal des groupes de sociétés doivent, aux termes des dispositions de l'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, remplir les conditions suivantes :

- êtres constituées sous forme de société par action (SPA) ;

Il est rappelé à cet égard, que l'article 36 de la loi de finances pour 1997 (art. 347 quater du Code de l'enregistrement) a exempté des droits d'enregistrement, les actes de transformation des sociétés en vue de l'intégration du groupe de sociétés ;

- Les relations entre sociétés membres doivent être régies exclusivement par le code de commerce ;

- Justification de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices précédant l'intégration du groupe ;

- Non réalisation de deux (02) exercices déficitaires consécutifs pendant l'intégration et la mise en œuvre du régime fiscal du groupe de sociétés.

Au cas contraire, la société en cause, est exclue d'office du régime fiscal du groupe.

B/. Modification apportée par l'article 7 de la loi de finances pour 2008 :

L'article 7 de la loi de finances pour 2008 a aménagé, dans le sens de l'allègement, les conditions d'intégration du groupe de sociétés.

En effet, aux termes des dispositions de cet article, l'intégration d'un groupe de sociétés n'est plus conditionnée par la réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices précédant l'option pour l'intégration.

Avec la suppression de cette condition, il est précisé toutefois, que les sociétés en cause demeurent astreintes à l'exigence de non réalisation de deux exercices déficitaires pendant la mise en œuvre du régime fiscal du groupe.

La non satisfaction à cette obligation, entraîne en effet, l'exclusion l'office du régime fiscal du groupe.

III. Date d'effet :

Les présentes dispositions entrent en vigueur à compter du 1^{er} Janvier 2008.

Les sociétés intéressées peuvent intégrer un groupe de sociétés dès le premier janvier 2008, sans obligation de réalisation de résultats positifs, dès lors qu'elles remplissent les conditions sus évoquées.

Vous voudrez bien assurer la diffusion de la présente circulaire, veuillez à son application et me faire-part, sous le timbre de la présente circulaire, des difficultés éventuellement rencontrées.

Le Directeur de la législation et la réglementation fiscale
Mustapha Zikara

Annexe n°7

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales

Circulaire à

Monsieur le Directeur des Grandes Entreprises
Mesdames et Messieurs les Directeurs des Impôts de Wilaya.
N°06/MF/DGI/DLRF/LF08

En communication à :
Messieurs les Directeurs Régionaux des Impôts
Messieurs les Inspecteurs Régionaux des Services Fiscaux.

Objet : Imposition des bénéfices indirectement transférés entre entreprises dépendantes exploitées en Algérie.

Référence :

- Article 9 de la loi n° 07-12 du 30 décembre 2007, portant loi de finances pour 2008 ;
- Article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La présente circulaire a pour objet de porter à la connaissance des services, les modifications introduites, par les dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

I. Intégration des bénéfices indirectement transférés entre entreprises dépendantes exploitées en Algérie :

L'article 9 de la loi de finances pour 2008 a modifié les dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, à l'effet, d'étendre la possibilité de remettre en cause, pour l'établissement du bénéfice imposable, les bénéfices anormalement et indirectement transférés hors d'Algérie entre entreprises dépendantes, aux entreprises locales ayant entre elles des liens de dépendance sous quelque forme qu'elles soient.

II. Les formes de dépendances entre entités :

La dépendance entre deux ou plusieurs entités peut être juridique (part prépondante du capital, majorité absolue des suffrages ou fonctions comportant le

pouvoir de décision), de fait ou économique (lien de dépendance contractuel tel que les contrats de sous-traitance).

I. Le transfert indirect de bénéfices :

Il s'agit notamment, des prix de transactions commerciales ne relevant pas de la gestion normale de l'entreprise, le versement en rémunération de droits incorporels, les répartitions de frais et charges (frais de siège, débours,...) les relations entre siège et établissements secondaires,...etc.

Ainsi, le transfert indirect de bénéfices entre les entités dépendantes, peut résulter :

- de la technique de transfert des prix, par la minoration des prix de vente ou la majoration des prix d'acquisition pratiques ;
- des abandons de créances non justifiées ;
- des avances faites ou consenties avec un faible taux d'intérêt ou sans intérêt ;
- des redevances d'un montant excessif amoindri ;
- de non rémunération de prestations fournies ou de la rémunération des services fictifs ;
- des commissions excessives.

IV. Modalités de mise en œuvre :

Les transactions entre entreprises apparentées doivent être effectuées en respectant « **le principe de pleine concurrence** ».

Ce principe signifie que le prix a été fixé dans les conditions normales du marché, à l'exclusion de toutes pratiques déloyales.

C'est en vertu de ce principe et conformément aux dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, que l'administration fiscale a la possibilité d'apprécier la normalité des prix de transactions conclues entre une entreprise et d'autres entreprises liées, de procéder à la rectification du prix de la transaction par rapport à celui découlant de la pleine concurrence et, d'en opérer, le cas échéant, les réintégrations nécessaires conformément à la réglementation fiscale en vigueur.

Lorsque le prix de marché fait défaut, les services doivent adopter le prix comparable qui est le prix qu'auraient pratiqué deux entités indépendantes similaires réalisant une transaction comparable.

Pour établir la comparabilité, les services doivent tenir compte :

- d'une part, de la nature du produit, sa qualité, sa nouveauté, du délai de livraison, de la présence d'éléments incorporels attachés au produit et au degré de finition ;
- d'autre part, des conditions de transaction, notamment le volume des ventes, le niveau de marché auquel se situe la transaction, la localisation géographique, la date de la transaction, les accessoires à la vente et la présence d'éléments incorporels attachés à la transaction.

En ce qui concerne les prestations des services, il y a lieu de comparer :

- la nature du service ;
- le savoir-faire attaché au service ;
- le délai d'exécution.

V. Cas pratiques:

1). Exemple de minoration du prix de vente :

Soit une filiale qui vend à sa société mère, 1.000 unités d'une marchandise à un prix unitaire de **15.000 DA** ;

Or, dans les conditions normales de marché, c'est à dire de pleine concurrence, la même marchandise se vend à **25.000 DA**.

La quote part du prix soustraite à l'impôt est de :

$$\mathbf{25.000\ DA - 15.000\ DA = 10.000\ DA.}$$

Le montant du bénéfice transféré et que les services fiscaux doivent réintégrer dans le bénéfice imposable de la filiale en cause, est de :

$$\mathbf{10.000\ DA \times 1.000 = 10.000.000\ DA.}$$

2). Exemple de majoration du prix d'achat :

Soit une filiale d'une entreprise algérienne qui acquiert auprès de celle-ci 500 moteurs coûtant unitairement **200.000 DA**.

Sur le marché le prix de ce moteur n'excède pas **120.000 DA**.

Le montant que les services doivent déduire des charges déductibles est de :

$$\mathbf{200.000\ DA - 120.000\ DA = 80.000\ DA.}$$

$$\mathbf{80.000\ DA \times 500 = 40.000.000\ DA.}$$

3). Exemple d'abandon de créances injustifié :

Soit une filiale d'une entreprise algérienne qui fait bénéficier cette dernière d'un abandon de créances qui s'avèrent injustifié compte tenu de la situation économique et financière des deux entreprises.

Les services sont en droit, dans pareille situation, de rejeter la déductibilité du bénéfice imposable de la filiale, du montant des créances ainsi abandonnées.

VI. Date d'effet:

Les présentes prescriptions prennent effet à compter du 1er Janvier 2008 et, elles s'appliquent aux bénéfices réalisés durant l'exercice 2007 et suivants.

Vous voudrez bien assurer la diffusion de la présente circulaire, veuillez à son application et me rendre destinataire des difficultés éventuellement rencontrées.

***Le Directeur de la législation et la réglementation fiscale
Mustapha Zikara***

Annexe n°8

Ministère des Finances, Direction générale des Impôts,
Circulaires d'application des dispositions fiscales
de la loi de finances pour 2008,

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات
Alger le 21 Mars 2009.

Ministre des Finances

Direction des Grandes entreprises

N°43/MF/DGI/DGE/2009

Aux déclarants de transferts de fonds

Objet : Déclaration de transfert de fonds

Référence : Articles 10 de la loi des finances pour 2009

Instruction 61/MF/DG/09 du 21 Janvier 2009

Il est porté à la connaissance des opérateurs sollicitant les attestations de transferts de fonds dans le cadre des dispositions de l'article 10 de la loi des finances pour 2009, qu'une procédure est mise en place à l'effet d'assurer la prise en charge de leurs demandes.

A cet effet, il vous appartient de vous conformer aux prescriptions de la présente.

1. Date d'exigibilité et de paiement des droits :

En vertu des dispositions de l'article 10 de la LF pour 2009, l'attestation doit préciser notamment les prélèvements fiscaux effectués ou à défaut, les références des lois et règlements accordant l'exonération ou la réduction.

À cet égard, toute demande de transfert doit être précédée d'un paiement de droits et taxes correspondants aux montants objets de la demande de transferts.

A. Introduction des demandes de transfert :

Les demandes de transfert sont adressées par le maître de l'ouvrage ou la partie versante ou tout autre partie donnant ordre de virement ou de transfert des sommes en rémunération de contrats de travaux, ou de prestations déployées en Algérie ou de gains en capitaux.

Il appartient donc aux demandeurs de l'attestation de transfert de renseigner l'encadré relatif à l'identification du déclarant par les donneurs d'ordre de transfert (maître de l'ouvrage).

Demande de transferts. Article 10 de la LF pour 2009 Dossier à fournir

3-1 Dossier relevant de la DGE :

- Formulaire de demande de transfert, fourni par la **DGE**, ou téléchargeable sur le site **DGE**, dument renseigné ;
- Procuration ou lettre de pouvoir des personnes désignées pour le dépôt et le retrait ;
- Copies des contrats et avenants, non encore domiciliés à la **DGE** ;
- Copie de factures domiciliées à la banque ou tout document en tenant lieu justifiant l'objet du transfert ;
- Copie de l'engagement de ne pas céder lorsque l'importation porte sur un achat d'équipement pour les propres besoins de l'entreprise ;
- Copie de l'ordre de transferts du maître de l'ouvrage ;
- Justificatifs de paiements des impôts et taxes, des contrats objet des demandes de transferts (copie des G50 au titre de laquelle les paiements ont été opérés lorsque les contrats sont passibles du régime du droit commun ou au titre des retenues opérés accompagné d'un bordereau avis, extrait d'un carnet à souches IBS fourni par l'administration fiscale, date et signé par la partie versante, lorsque les contrats sont passibles de la retenue à la source).
- Copie des bilans dument certifiés par les services fiscaux gestionnaire, copie des PV de l'AG, statuts, copie du registre de Commerce, rapport du commissaire aux comptes justifiant les distributions de dividendes ;
- Extrait de rôle activité et au titre de la TAP des entreprises relevant du régime du droit commun.

NB. Il est à préciser que les formalités liées à la présentation des extraits de rôles incombent aux entreprises bénéficiaires des transferts de fonds, non dispensées des obligations déclaratives conformément aux dispositions de l'article 162 bis du CID.

3.2 Dossier relevant des DWI-hors DGE :

- formulaire de demande transfert, fourni par la DGE, ou téléchargeable sur le site **DGE**, dument renseigné ;

- Procuration ou lettre de pouvoir ;
- Copies des contrats et avenants ;
- Copie de factures domiciliées à la banque ou tout document en tenant lieu justifiant l'objet du transfert ;
- Copie de l'engagement de ne pas céder lorsque l'importation porte sur un achat d'équipement pour les propres besoins de l'entreprise ;
- Copie de l'ordre de transferts du maître de l'ouvrage ;
- Justificatifs de paiements des impôts et taxes, des contrats objet des demandes de transfert (copie des G50 au titre de laquelle les paiements ont été opérés lorsque les contrats sont passibles du régime du droit commun ou au titre des retenues opérées accompagné d'un bordereau avis, extrait d'un carnet à souches IBS fourni par l'administration fiscale, daté et signé par la partie versante, lorsque les contrats sont passibles de la retenue à la source).
- Copie des bilans dûment certifiés par les services fiscaux gestionnaires, copies des PV de l'AG, statuts, copie du Registre de Commerce, rapport du commissaire aux comptes justifiant les distributions de dividendes ;
- Extrait de rôle activité et au titre de la TAP des entreprises relevant du régime du droit commun ;
- Certificats de mise à jour C 20 (ex930) délivré par l'inspection de rattachement faisant ressortir la moralité fiscale et l'observation des obligations fiscales ;
- Copie de la carte NIF ou NIS selon le cas.

NB. Il est à préciser que les formalités liées à la présentation des extraits de rôles incombent aux entreprises bénéficiaires des transferts de fonds, non dispensées des obligations déclaratives conformément aux dispositions de l'article 162 bis du CID.

Annexe n°9

Ministère des Finances, Arrêté du 20 Joumada El Oula 1433 correspondant au 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées.

Article 1 er : En application des dispositions de l'article 21 de la loi n° 10-01 du 16 Ramadhan 1431 correspondant au 26 août 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010, le présent arrêté a pour objet de fixer la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées.

Art.2 : - L'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue à l'article 21 de la loi n°10-01 du 16 Ramadhan 1431 correspondant au 26 août 2010, susvisée, constitue la documentation mise à la disposition de l'administration fiscale et permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées par les sociétés apparentées.

Art.3 : - Sont concernés par la production documentaire :

- Les personnes morales ou groupements de personnes morales de droit ou de fait exerçant dans le domaine des activités des hydrocarbures ainsi que leurs filiales telles que prévues par la loi,
- Les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux telles que visées par l'article 136 du code des impôts directs et taxes assimilées dont le chiffre d'affaires, à la clôture de l'exercice, est supérieur ou égal à cent millions de dinars (100.000.000 DA) ; i les groupements de sociétés de droit ou de fait, lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à cent millions de dinars (100.000.000 DA) ; les sociétés implantées en Algérie membres de groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie telles que visées par l'article 156-1 du code des impôts directs et taxes assimilées

Art .4 : La documentation justifiant les prix de transfert doit comprendre :

- **1- Une documentation de base relative à des informations générales concernant le groupe et qui doit comprendre :**
- La description générale de l'activité exercée incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- La description de la structure organisationnelle et la nature des relations qui la société algérienne et la société étrangère et/ou la société algérienne et l'autre

- société algérienne (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires, courant d'affaires...);
- La description générale des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs engagés par chacune des sociétés liées ;
 - La description générale de la politique de prix de transfert du groupe.
 - **2. Une documentation spécifique à la société qui doit comprendre :**
 - La description de la société, des activités qu'elle exerce et la nature des transactions qu'elle réalise en incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
 - La description des opérations réalisées avec d'autres sociétés apparentées incluant la nature des flux et les montants, y compris les redevances. Ces éléments peuvent être présentés par flux globaux par type de transaction ;
 - Les copies des rapports annuels du commissaire aux comptes et des états financiers pour l'exercice visé par la documentation ;
 - La liste des principaux actifs incorporels détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire...) en relation avec la société ;
 - Les copies de tous les contrats entre les sociétés concernées ;
 - Les informations financières, frais générales et administratives, coûts de recherche et de développement ;
 - La présentation de la méthode de détermination des prix de transfert appliqués et la justification de cette méthode au regard du principe de pleine concurrence et permettant une analyse de comparabilité (analyse du marché, analyse fonctionnelle, situation économique, les clauses contractuelles).
 - **Art.5 :** Les sociétés concernées par l'obligation documentaire peuvent produire tout autre document susceptible d'éclairer l'administration.
 - **Art.6 :** Lorsque la société ne produit pas ou produit une documentation incomplète, l'administration lui adresse une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente(30) jours. Cette mise en demeure, adressée par pli recommandé avec accusé de réception, doit mentionner les documents ou les compléments à produire par la société ainsi que les sanctions applicables en cas de défaut ou de réponse partielle.
 - **Art .7 :** Le défaut de production ou la production incomplète de la documentation prévu à l'article 2 ci-dessus, dans le délai de trente(30) jours à partir de la notification par pli recommandé avec avis de réception, prévu à l'article 6 ci-dessus, entraîne la réintégration des bénéfices transférés majorés d'une amende de 25 % de ces bénéfices transférés au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.
 - **Art.8:** Dans le cadre des dispositions des articles 19, 20 et 20 ter du code des procédures fiscales, l'inspecteur des impôts conserve la possibilité de demander à la société des éléments complémentaires.

- **Art.9** : La documentation visée ci-dessus, doit être déposée au niveau des services fiscaux compétents lors du dépôt de la déclaration annuelle de résultats.
- **Art. 10** : L'obligation documentaire s'applique aux opérations réalisées à partir de l'exercice 2010.
- **Art. 11** : Le présent arrêté sera publié au Journal officiel de la république algérienne démocratique et populaire.
- Fait à Alger, le 20 Joumada El Oula 1433 correspondant au 12 avril 2012.

Karim Djoudi
JORA, n°4 du 20 janvier 2013, p.20.

Annexe n°10

صيدال
SAIDAL

Assemblée générale ordinaire groupe Saidal du 29.06.2014

L'An deux mil quatorze et le vingt-neuf du mois de juin à dix heures, à Alger, à l'hôtel Hilton Pins Maritimes El Mohammedia, les actionnaires de la société par Actions dénommée Groupe Industriel SAIDAL, au Capital Social de 2.500.000.000 DA se sont réunis en Assemblée Générale Ordinaire annuelle sur convocation qui leur a été faite par le Conseil d'Administration par communiqué de presse du 26/05/2013.

Première résolution : Examen des comptes sociaux de la Société Mère

L'Assemblée Générale Ordinaires des Actionnaires de l'EPE SPA, Groupe SAIDAL après avoir pris connaissance des rapports du Conseil d'Administration et des Commissaires aux Comptes, ainsi que des explications complémentaires exposées verbalement relatives à l'examen.

- Adopte le rapport du Conseil d'Administration de l'exercice 2013.
- Approuve les états financiers de l'exercice 2013, avec un total actif /passif net du bilan de 22402281568, 03 DA et un résultat net bénéficiaire pour un montant de 1298789371, 44 DA .
- Donne quitus de leur mandat aux Administrateurs sur l'exercice 2013.
- Mande le Conseil d'Administration, à l'effet de prendre en charge sur l'exercice 2014 les recommandations formulées par les Commissaires aux Comptes.

Deuxième résolution : Affectation des résultats de l'exercice 2013 de la Société Mère.

L'Assemblée Générale Ordinaire des Actionnaires de l'EPE SPA Groupe SAIDAL décide d'affecter le résultat net bénéficiaire d'un montant de 1298789371, 44 DA et le compte report à nouveau d'un montant de 3478065,

94 DA comme suit :

Dividendes 400000000.00 DA

Tantièmes 312000.00DA

Intéressement des travailleurs 38888500.00 DA

Réserves facultatives 860258937.38 DA.

Troisième résolution : Résultat du bilan consolidé du Groupe SAIDAL

L'assemblée Générale Ordinaire des actionnaires de l'EPE SPA, Groupe SAIDAL après avoir pris connaissance des rapports du Conseil d'Administration et des Commissaires aux Comptes, ainsi que des explications complémentaires exposées verbalement relatives à l'examen :

Approuve les états financiers consolidés de l'exercice 2013, avec un total actif/passif net du bilan de 30099573372,69 DA et un résultat net bénéficiaire pour un montant de 2658147326, 76 DA.

Quatrième résolution : Libération de la partie variable de la rémunération pour le cadre gestionnaire principal.

Cinquième résolution : Jetons de présence.

Sixième résolution : Rémunération du Commissaire aux Comptes.

Septième résolution : Désignation d'Administrateurs.

Huitième résolution : Nombre de séances du Conseil d'Administration.

Neuvième résolution : Formalités légales et réglementaires

Le président du Conseil d'administration
Boumediene Derkaoui

Annexe n°11



ETATS FINANCIERS ARRETES AU 31 DECEMBRE 2014

HÔTEL RYM - BENI ABBES COMPTE DE RÉSULTATS ARRÊTÉ AU 31/12/2014

INTITULE	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		18 712 993,41	29 462 062,92
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		18 712 993,41	29 462 062,92
Achats consommés		-7 054 939,52	-9 111 374,01
Services extérieurs et autres consommations		-2 066 195,54	-2 156 644,73
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-9 121 135,06	-11 268 018,74
III - VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		9 591 858,35	18 194 044,18
Charges de personnel		-18 715 869,40	-16 745 220,91
Impôts et taxes et versements assimilés		-614 785,32	-1 045 912,74
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-9 738 796,37	402 910,53
Autres produits opérationnels		8 663,50	14 953,72
Autres charges opérationnelles		-302 492,67	-57 187,46
Dotations aux amortissements provision pertes de valeur		-9 014 555,95	-7 322 090,72
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 654 156,46	202 807,76
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-17 393 025,03	-6 758 606,17
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-17 393 025,03	-6 758 606,17
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		20 375 813,37	29 679 824,40
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-37 768 838,40	-36 438 430,57
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-17 393 025,03	-6 758 606,17
Eléments extraordinaires (produits) (*)			
Eléments extraordinaires (Charges) (*)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-17 393 025,03	-6 758 606,17

[Retour au sommaire](#)

Annexe n°12



ETATS FINANCIERS ARRETES AU 31 DECEMBRE 2014

TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE CUMULÉS ARRÊTÉ AU 31/12/2014

INTITULE	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		3 269 125 704,48	2 446 548 003,40
Encaissement autres tiers		19 447 576,56	52 668 009,65
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-1 643 533 342,28	-1 421 999 064,04
Décaissement autres tiers		-9 078 151,99	-41 022 728,10
Intérêts et autres frais financiers payés		-14 108 577,08	-9 636 805,53
Impôts sur les résultats payés		-3 078 835,00	-13 557 209,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		1 618 774 374,69	1 013 000 206,38
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		1 618 774 374,69	1 013 000 206,38
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-255 998 653,36	-289 171 771,64
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		408 000,00	3 351 684,70
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières		-2 059 664,78	-77 313,92
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		547 668,03	
Intérêts encaissés sur placements financiers		100 000,00	100 000,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-257 002 650,11	-285 797 400,86
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées		-96 026 145,00	-54 095,00
Encaissements provenant d'emprunts		288 816 978,77	5 016 066 287,49
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-722 408 888,76	-5 047 050 551,83
Subventions (74;131;132)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités		10 639 960,50	3 104 580,06
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-518 978 094,49	-27 933 779,28
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		842 793 630,09	699 269 026,24
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		-879 069 354,20	-179 880 328,78
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		-1 721 862 984,29	-879 069 354,20
Variation de trésorerie de la période		842 793 630,09	699 189 025,42
Résultat comptable		738 097 348,86	356 855 178,32
Rapprochement avec le résultat comptable		104 696 281,23	342 333 847,10

[Retour au sommaire](#)

Annexe 13

COMPTES DE RESULTATS CUMULES ARRÊTÉS AU 31/12/2014

INTITULE	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		3 073 721 262,69	2 168 744 768,49
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		3 073 721 262,69	2 168 744 768,49
Achats consommés		-485 200 719,34	-383 826 234,36
Services extérieurs et autres consommations		-124 415 354,28	-141 037 613,65
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-609 616 073,62	-524 863 848,01
III - VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)		2 464 105 189,07	1 643 880 920,48
Charges de personnel		-644 203 111,89	-460 717 136,41
Impôts et taxes et versements assimilés		-78 184 823,09	-57 091 450,50
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 741 717 254,09	1 126 072 333,57
Autres produits opérationnels		38 196 529,91	47 448 578,70
Autres charges opérationnelles		-82 612 358,75	-108 562 211,41
Dotations aux amortissements provision pertes de valeur		-779 743 092,26	-678 204 838,77
Reprise sur pertes de valeur et provisions		43 383 740,95	65 827 656,66
V - RESULTAT OPERATIONNEL		960 942 073,94	452 581 518,75
Produits financiers		12 342 156,84	160 409 823,37
Charges financières		-28 880 611,59	-215 515 822,02
VI - RESULTAT FINANCIER		-16 538 454,75	-55 105 998,65
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		944 403 619,19	397 475 520,10
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-86 694 818,89	-
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-119 611 451,44	-40 620 341,78
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 167 643 690,39	2 442 430 827,22
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-2 429 546 341,53	-2 085 575 648,90
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		738 097 348,86	356 855 178,32
Éléments extraordinaires (produits) (*)			
Éléments extraordinaires (Charges) (*)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		738 097 348,86	356 855 178,32

Annexe n°14



بلاغ للمساهمين بنتائج السداسي الأول 2015

إجتمع مجلس إدارة مجمع صيدال في جلسة عادية، بتاريخ 27 سبتمبر 2015، لايفاف حسابات السداسي الأول من سنة 2015، و تبليغ مساهمي الشركة بالميزانية الموحدة للسداسي الأول 2015، وفقاً لـ COSOB المؤرخ في 20 جانفي 2000.

التخصوم

%	30/06/2014	30/06/2015	تعين
			رؤوس الأموال الخاصة
			رأس مال مسطر
0%	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00	
			رأس المال غير المطلوب
7%	11 282 665 290,96	12 071 886 300,24	علاوات واحتياطيات (احتياطات مجمعة)
-45%	327 450 488,04	181 535 293,34	أفراق إعادة التقييم
			أفراق المعادلة
27%	825 046 165,03	1 044 198 909,11	نتيجة صافية
-53%	197 780 404,39	92 515 563,87	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد
21%	824 135 046,84	998 450 049,16	الطوائد ذات الألفية
6%	15 957 077 395,26	16 888 586 115,72	المجموع (I)
			خصوم غير جارية
			فروض ودون مالية
48%	2 736 300 646,24	4 060 607 731,71	أقسام (موجبة ومرصود لها)
6%	252 388 287,15	267 823 005,95	إيجار غير جارية
2%	3 380 457 469,83	3 456 572 927,58	موردات وشروط محسوبة مسبقا
6%	1 413 893 377,56	1 503 344 092,45	المجموع غير الجارية (II)
19%	7 783 039 780,78	9 288 347 757,69	خصوم جارية
			الموردون والمصالحات المأخوذة
1%	1 275 806 442,51	1 292 897 310,30	مصاريف
-8%	57 375 889,50	52 574 281,79	إيجار
-5%	3 687 793 995,03	3 487 237 598,37	إيجار أخرى
-11%	692 572 449,52	617 492 250,30	خزينة الخصوم
-5%	5 713 548 776,56	5 450 201 440,75	المجموع الخصوم الجارية (III)
7%	29 453 665 952,60	31 627 135 314,16	المجموع عام لخصوم

الأصول

%	30 جوان 2014	30 جوان 2015		
		المبلغ الصافي	الإمتلاكات ، التحويلات	المبلغ الخام
90,90%	36 288 550,00	87 705 040,00		87 786 040,00
-21,70%	14 037 426,69	10 987 846,25	191 271 498,35	202 259 344,60
0,00%	4 514 492 953,87	4 514 492 953,87		4 514 492 953,87
-5,60%	1 819 493 215,50	1 718 391 315,53	5 325 621 702,08	7 044 013 017,61
-2,2%	1 835 145 803,42	1 432 241 677,89	13 852 912 560,95	15 285 154 038,84
-0,50%	86 428 207,57	85 961 638,20	1 566 607,80	1 566 607,80
123,30%	1 458 637 985,84	3 256 560 663,17		3 256 560 663,17
-0,10%	1 001 763 729,79	1 000 281 148,26	55 369 026,74	1 055 650 175,00
7,00%	100 237 767,66	107 205 123,44		107 205 123,44
26,70%	362 292 814,58	458 964 575,48		458 964 575,48
	11 250 738 452,92	12 672 871 982,09	19 426 741 195,92	32 099 613 178,01
1%	5 351 401 311,99	5 420 019 208,05	555 735 997,26	5 975 755 205,31
-4%	3 538 402 513,97	3 407 096 523,25	1 687 266 305,52	5 094 362 828,77
8%	1 047 833 174,93	1 159 210 071,98		1 159 210 071,98
-46%	229 968 509,76	123 135 493,14	345 347 828,24	468 483 321,38
2%	27 500 000,00	33 166 666,67		33 166 666,67
	3 018 559 989,19	3 018 559 989,19		3 018 559 989,19
17%	4 989 261 959,93	5 817 069 378,79	83 275 568,07	5 900 344 946,86
4%	18 202 927 499,77	18 954 263 332,07	2 671 625 899,89	21 625 889 031,16
7%	29 453 665 952,60	31 627 135 314,16	22 098 366 895,01	53 725 502 209,17

حساب النتيجة

رقم الاصل	تعيين	30/06/2014	30/06/2015	%
تسليم - مخرجات و المتطلبات المصنعة أو قيد التنفيذ		4 830 485 976,56	5 189 052 726,31	7%
إنتاج الإنتاج		19 060 726,05	164 001 494,82	745%
I إنتاج المدة المعلنة		4 849 546 702,61	5 350 114 221,13	10%
التشاركات المسجلة		1 426 580 030,60	1 693 349 507,45	19%
التكاليف الخارجية و استهلاكات الأخرى		343 206 561,58	537 434 698,49	57%
II استهلاكات السنة المالية		1 769 786 592,58	2 230 784 205,94	26%
III قيمة مضافة للاستهلاك (I - II)		3 079 760 110,03	3 119 330 015,19	1%
أرباح المستخدمين		1 741 434 414,01	1 649 501 757,26	-4%
التسليم والرسوم والمتطلبات المالية		77 317 174,11	83 379 676,17	8%
IX قرض الاستهلاك الخام		1 291 008 521,91	1 386 448 578,76	7%
التشوهات المسجلة الأخرى		48 261 017,31	22 222 047,66	-54%
الأرباح المتوقعة الأخرى		65 323 412,01	41 437 469,46	-37%
التخصصات للإهلاكات والموتكات وخصائر القيمة		537 855 741,02	411 594 711,72	-23%
الاسترجاعات عن خسائر القيمة والموتكات		82 440 402,43	123 603 339,78	50%
Y نتيجة تشغيلية		818 530 785,62	1 079 241 786,02	32%
مشتريات مالية		29 012 536,34	49 949 264,53	72%
أرباح مالية		58 896 760,85	63 342 359,73	8%
Z نتيجة مالية		29 884 224,51	13 382 095,20	-55%
VII نتيجة عملية قبل الضريبة (Y + Z)		788 646 564,11	1 065 858 690,82	35%
مخرجات و ارباح على النتائج المالية		4 411 581,96	20 463 448,93	364%
مخرجات و ارباح على النتائج المالية		5 009 260 658,69	5 945 888 873,10	11%
مجموع مخرجات النتائج المالية		4 216 202 512,62	4 500 503 631,21	7%
مجموع ارباح النتائج المالية		793 058 146,07	1 045 385 241,89	32%
VIII ارباح مضافة للنتائج المالية		-	-	-
خصائر غير عادية - مشتريات (بجانب لياحتها)		-	-	-
خصائر غير عادية - ارباح (بجانب لياحتها)		-	-	-
IX نتيجة غير عادية		797 469 728,03	1 045 385 241,89	32%
X نتيجة خام لنتيجة مالية		31 988 018,56	1 186 312,78	-104%
نتيجة الأرباح		829 457 746,99	1 044 198 909,11	27%
XI نتيجة مالية المساس المالية		-	-	-

ملاحظة: تقرير مجلس الإدارة منشور على مستوى مقرر الجمع.

الرأي حول الحسابات المجمدة

- فيما يخص الحسابات حسب المعايير المهنية، تتطلب هذه المعايير استخدام العناية التي تسمح بالحصول على أقل ضمان مغارته مع المأخوذ من التدقيق المحاسبي.
- لا يتضمن هذا الفحص جميع مراجعة التدقيق بل محدد للقيام بالإجراءات التحليلية و الحصول على كافة المعلومات الضرورية من المسيرين و كل شخص مختص.
- لم نسجل أي تشؤد تدفع للشك في مصداقية و دقة الحسابات المجمدة المقفلة لغاية 30 جوان 2015 و لا تشؤه صورة الجمع.

رئيس مجلس الإدارة
بومدين درقاوي

Tables des matières

Introduction	1
Première Partie : L'existence fiscale du groupe de sociétés.....	11
Titre I : La reconnaissance fiscale du groupe de sociétés	13
Chapitre 1 : La constitution des groupes de sociétés	14
Section 1 : Les différents mécanismes de constitution d'un groupe de sociétés	15
Sous-section 1 : L'offre publique d'achat (OPA).....	15
Sous-section 2 : Les prises de contrôle	16
Section 2 : Les différents types de groupes de sociétés	19
Sous-section 1 : Groupes à structure institutionnelle	20
1) La typologie des groupes reposant sur leur vocation	20
A) Groupes industriels.....	20
B) Groupes financiers	21
C) Groupes personnels	21
2) La typologie reposant sur leur structure	22
Sous-section 2 : Les groupes à structure contractuelle	23
1) Les contrats de distribution.....	23
2) Le contrat de fabrications en commun	24
3) Le contrat d'assistance technique.....	24
Chapitre 2 : Introduction au régime de consolidation fiscale	25
Section 1 : Les principales caractéristiques du groupe de sociétés et de la consolidation fiscale	26
Sous-section 1 : Les avantages et les inconvénients des groupes de sociétés	27
1) Les avantages des groupes de sociétés	27
2) Les inconvénients des groupes de sociétés	28
Sous-section 2 : Les avantages et inconvénients de la consolidation fiscale.....	29
1) Les avantages de la consolidation fiscale	29

2) Les inconvénients de la consolidation fiscale	29
Section 2: Le régime de consolidation fiscale en droit comparé.....	30
Sous-section 1: Les premières initiations par les Konzerns en Allemagne.....	30
Sous-section 2 : Les régimes fiscaux parallèles à la consolidation fiscale en droit fiscal comparé.....	32
1) Le régime des sociétés mères et filiales	32
A) Les conditions d’octroi du régime des sociétés Mères et filiales	33
B) La mise en œuvre du régime des sociétés mères et filiales	34
C) L’intérêt de l’option pour le régime des sociétés-mères	35
D) Les dernières réformes du régime mère-fille en France	35
2) La consolidation sauvage.....	35
3) Un nouveau régime pour les PME, le régime mondial consolidé.....	36
4) Le régime des contrats des groupes en droit allemand	37
Section 3: Le périmètre de consolidation fiscale.....	38
Sous-section 1: Les conditions d’application	38
1) La forme des sociétés du groupe :	40
2) Le régime fiscal des sociétés du groupe :.....	40
3) Le pourcentage de détention du capital des sociétés filiales:	40
4) L’exclusion des groupes pétroliers :	41
5) La gestion des relations entre sociétés du groupe par le Code de commerce :	43
Sous-section 2: L’entrée en vigueur du régime fiscal	44
1) Attestations des sociétés du groupe	45
2) Domicile fiscal pour l’imposition des bénéficiaires en droit algérien	48
Titre II : Traitement fiscal du résultat d’ensemble du groupe de sociétés .	51

Chapitre 1: Détermination du résultat d'ensemble du groupe.....	52
Section 1: Détermination de l'exercice d'imposition fiscale.....	53
Sous- Section 1: Détermination de l'exercice imposable	53
1) Le sort des déficits et des moins-values nettes à long terme	53
A) Le sort des déficits antérieurs à l'entrée dans le groupe fiscal	53
.....	53
B) La gestion des déficits à compter de l'entrée dans le groupe	54
intégré	54
C) Utilisation ultérieure des déficits transférés	54
2) Les ajustements du résultat brut d'ensemble	54
A) Les jetons de présence et tantièmes distribués par les filiales	56
du groupe.....	56
B) Les charges	57
C) L'amendement Charasse	60
Sous-Section 2 : Traitement fiscal des dividendes	60
1) Notion de dividendes	61
2) Types de revenus réputés distribués	63
3) L'avoir fiscal:	66
A) Définition de l'avoir fiscal	66
B) Les conditions d'attribution de l'avoir fiscal	68
C) Exigibilité du précompte et la constitution d'un crédit	69
d'impôt	69
Sous-section 3: Traitement fiscal des plus-values, amortissements	70
et provisions dans les groupes de sociétés	70
1) Situation fiscale des plus-values	70
2) Les amortissements	71
3) Provisions intragroupes	74
A) Traitement dans l'intégration fiscale	74
B) La neutralisation des reprises de provisions	74
C) La constatation d'une provision chez la mère	74
Section 2 : Les opérations et transactions intra-groupes	76
Sous-section 1 : Les opérations courantes entre sociétés du groupe	76
.....	76
1) L'abandon de créances et subventions	77

A) L'abandon de créance à caractère commercial	78
B) Les aides à caractère commercial	79
C) L'abandon de créance à caractère financier	80
2) Les aides à la société mère.....	81
3) Les aides entre sociétés sœurs.....	81
4) Les prêts et avances sans intérêts	82
5) La cession de matériel consentie entre sociétés d'un même groupe.....	82
Sous-section 2: La preuve du caractère anormal de gestion dans les opérations intra-groupe	83
1) Le traitement fiscal et comptable de l'abandon de créance	83
2) Les conséquences d'un prêt ou d'une avance à caractère anormal	84
3) Les conventions interdites liées au crédit	84
Sous-section 3 : Le traitement fiscal des déficits	85
1) Le report déficitaire en avant «Carry Foward»	85
2) Le report déficitaire en arrière « Carry Back »	86
A) Le résultat d'ensemble déficitaire	86
B) Les déficits antérieurs à l'entrée de la société dans le groupe.....	87
C) La gestion des déficits en cas de restructuration du groupe intégré.....	88
D) La compensation et déduction des pertes	88
Chapitre 2 : Passage du résultat comptable au résultat fiscal	89
Section 1: Les comptes consolidés	89
Sous-section 1: Les avantages des comptes consolidés	95
Sous-section 2 : Les homogénéisation et retraitements des comptes	96
Section 2 : Les méthodes de consolidation comptable et les retraitements comptables	96

Sous-section 1 : Les méthodes de consolidation comptable	97
1) La consolidation ou l'intégration comptable globale	97
2) La consolidation ou l'intégration comptable proportionnelle	99
3) La méthode de mise en équivalence comptable	101
Sous-section 2 : Les retraitements comptables.....	103
1) L'écart de première consolidation	103
2) Élimination des opérations réciproques	105
3) Impôts différés sur les décalages temporaires (Décalages entre le résultat fiscal et le résultat comptable)	105
4) La conversion des comptes des sociétés étrangères :	107
5) Calcul du résultat d'ensemble	108
Section 3 : Contrôle des comptes consolidés par le commissaire aux comptes	108
Sous-section 1 : Communication des comptes consolidés aux commissaires aux comptes	109
Sous-section 2 : Publication des comptes consolidés ..	110
Conclusion de la première partie	112
Deuxième partie : Régime d'imposition du groupe de sociétés.....	114
Titre I :Les impôts dus pendant la vie du groupe.....	116
Chapitre 1 : Les impositions relatives à l'activité du groupe.....	117
Section 1 : L'impôt sur les bénéfices des sociétés du groupe	117
Sous-section 1 : Le bénéfice net du groupe de sociétés	118
1) Le résultat d'ensemble est bénéficiaire du groupe de sociétés	118
2) Le résultat d'ensemble est déficitaire du groupe de sociétés	119
3) Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés commerciales	119
4) Les exonérations en matière d'IBS	121
Sous-section 2 : Le mécanisme d'imposition en matière de bénéfices des sociétés	122

1) Système des paiements spontanés (acomptes provisionnels):	
.....	123
2) Système de la retenue à la source :	124
Section 2 : L'impôt sur le revenu global	125
Sous-section 1 : Les revenus imposables à l'IRG	125
1) Les actionnaires :	125
2) Les dirigeants :	126
Sous-section 2 : Les catégories de revenus exonérés de l'IRG	127
Sous-section 3 : Les distributions par les filiales	128
Section 3 : La taxe sur l'activité professionnelle et la taxe sur la valeur ajoutée	129
Sous-section 1 : La taxe sur l'activité professionnelle	129
1) Le champ d'application de la taxe sur l'activité professionnelle	129
2) L'assiette de la taxe sur l'activité professionnelle	130
3) Les réfections en matière de TAP pour les groupes de sociétés	131
4) Les obligations déclaratives en matière de taxe sur l'activité professionnelle	132
Sous- section 2 : Taxe sur la valeur ajoutée	133
1) Aperçu sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	133
2) Le champ d'application et assiette de la TVA	134
3) Les exonérations et taux appliqués en matière de TVA	136
4) Calcul de la TVA	137
5) La facturation, déclaration et paiement de la taxe sur la valeur ajoutée	138
6) La déduction de la TVA	139
7) Le reversement de la taxe sur le chiffre d'affaires et remboursement	140

Chapitre 2: Les prix de transfert des groupes multinationaux	141
.....	
Section 1: Les paramètres de détermination des prix	
de transfert	141
Sous-section 1 : La définition des transferts indirects de	
bénéfices	142
1) Le transfert indirect de bénéfices.....	143
2) L'acte anormal de gestion	144
3) Théorie de l'abus de droit dans les prix de transfert	146
Sous-section 2 : Les méthodes de détermination des prix	
de transfert.....	147
1) Le principe de pleine concurrence.....	147
2) Les autres méthodes de détermination des prix de transfert	
.....	150
A) La méthode du prix de revient majoré	150
B) La méthode du prix de revient majoré d'une marge	
Bénéficiaire.....	150
C) La méthode du partage des bénéfices.....	150
D) La méthode par formule de répartition ou Formulary method	
.....	151
Section 2 : Les prérogatives de l'administration fiscale en matière	
de prix de transfert	151
Sous-section 1: L'obligation d'établir une documentation	
permettant de justifier la politique des prix de transfert	152
Sous-section 2: Le défaut de réponse	153
Section 3: Le contrôle des prix de transfert	154
Sous-section 1: Les accords préalables (APP)	154
Sous-section 2 : La preuve du transfert de bénéfices	156
 Chapitre 3: Le contrôle fiscal au sein du groupe	159
Section 1 : L'exercice du droit de contrôle	160

Sous-section 1 : L'exercice du droit de contrôle à l'égard de la société mère	160
Sous-section 2 : L'exercice du droit de contrôle à l'égard d'anciennes filiales d'un groupe de sociétés	162
Section 2 : Les obligations fiscales incombant à la société mère du groupe.....	163
Sous-section 1 : La souscription des déclarations par voie électronique	164
Sous-section 2 : Le principe de solidarité entre sociétés du groupe pour le paiement de l'impôt :	166
Section 3 : Le redressement fiscal	166
Sous-section 1 La notification de redressement	166
Sous-section 2 : La procédure d'imposition d'office ..	167
Sous-section 3 : Les sanctions fiscales applicables	168
Titre II : La fiscalité des restructurations.....	172
Chapitre 1 : Les fusions et les opérations assimilées	173
Section 1 : Les fusions	174
Sous-section 1 : Les principales spécificités des opérations de fusions	174
Sous-section 2 : L'évaluation des opérations de fusions et les régimes fiscaux applicables	178
1) L'évaluation de l'opération de fusion	179
A) La fusion est organisée sur la base des valeurs réelles ..	179
B) La fusion est organisée sur la base des valeurs comptables	179
2) Les régimes fiscaux applicables aux opérations de fusions	179
A) Le régime fiscal de droit commun des fusions	180
B) Le régime fiscal de faveur ou spécial des fusions	180
Sous-section 3 : Les différentes formes de fusions et leurs répercussions fiscales	185

1) La fusion de sociétés avant l'entrée dans le périmètre d'intégration	185
2) Le régime fiscal des fusions à l'anglaise.....	186
3) La société est absorbée par une autre société du groupe fiscal	186
4) L'absorption de la société mère au cours du premier exercice du groupe	187
5) La société mère absorbe sa filiale	187
Section 2 : Les scissions	188
Sous-section 1 : Le régime de droit commun des scissions.....	190
1) La scission ne peut être placée au regard des droits d'enregistrement sous le régime de droit spécial	191
2) La scission ne peut pas bénéficier du régime spécial en matière d'impôt sur les sociétés	191
3) Le régime des scissions au regard des impôts de distribution	192
Sous-section 2 : Le régime spécial des scissions	192
Section 3: Les apports partiels d'actif.....	194
Sous-section 1 : Les apports partiels d'actifs soumis au régime de droit commun.....	195
Sous-section 2 : Les apports partiels d'actifs soumis au régime spécial.....	195
Sous-section 3 : Incidence comptable et financière de l'apport partiel d'actif.....	196
Chapitre 2: Les retraitements fiscaux en cas de sortie et de cessation du régime de consolidation fiscale	197
Section 1 : La sortie d'une société du périmètre du groupe	197
Sous-section 1 Les causes de sortie de groupe	198

Sous-section 2 : Les conséquences fiscales de la sortie du groupe	198
1) Les résultats de l'exercice de sortie	198
2) Le traitement fiscal des pertes d'ensemble du groupe encore reportable	200
3) Distributions effectuées postérieurement à la sortie du groupe	200
4) L'imputation du déficit sectorisé sur les réintégrations de sortie	200
Section 2 : La cessation du régime du groupe	201
Sous-section 1 : Les causes de la cessation du groupe ..	201
Sous-section 2 : La date de la cessation du régime de groupe	202
Sous-section 3 : Les conséquences fiscales de la cessation du régime de consolidation fiscale sur des sociétés du groupe .	202
Conclusion de la deuxième partie	204
Conclusion générale	206
Bibliographie.	214
Annexes	247
Annexe n°1 : Modèle de Convention d'intégration fiscale	248
Annexe n°2 : 1990L0435 Directive 90/435/CEE du Conseil des Communautés Européennes, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents	25
Annexe n°3 : 232003L0123 Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90 / 435 /CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents	258
Annexe n°4 : Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin Officiel des Impôts, Instruction fiscale française du 21 mars 2007 relative au nouveau régime d'intégration fiscale (BOI 4 H-4-7, n°41).....	266

Annexe n°5 : Ministère de l'Economie et des Finances, Direction Générale des Impôts, Bulletin Officiel des Impôts, Instruction fiscale française du 19 mars 2007 commentant les nouvelles dispositions relatives au régime des sociétés mères et filiales (BOI 4H-3-07, n°39)

..... 267

Annexe n°6 : Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales, N°04/MF/DGI/DLRF/LF08, Objet : Suppression de la condition de réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices pour les sociétés qui optent pour l'intégration d'un groupe de sociétés.

..... 268

Annexe n°7 : Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation et la Réglementation Fiscales, N°06/MF/DGI/DLRF/LF08 Objet : Imposition des bénéficiaires indirectement transférés entre entreprises dépendantes exploitées en Algérie.

..... 271

Annexe n°8 : Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Grandes entreprises, N°43/MF/DGI/DGE/2009, Aux déclarants de transferts de fonds, Objet : Déclaration de transfert de fonds, Référence : Articles 10 de la loi des finances pour 2009, Instruction 61/MF/DG/09 du 21 Janvier 2009

..... 274

Annexe n°9 : Ministère des Finances, Arrêté du 20 Joumada El Oula 1433 correspondant au 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqué par les sociétés apparentées

..... 277

Annexe n°10 : Assemblée générale ordinaire groupe Saidal du 29.06.2014 280

Annexe n°11 : Compte de résultats Beni Abbes Hotel Rym arrêté au 31/12/2014 282

Annexe n°12 : Tableau de flux de trésorerie cumulés 31/12/2014 283

Annexe n°13 : Compte de résultats cumulés arrêté au 31/12/2015 284

Annexe n°14 Annonce aux actionnaires de Sidal du premier semestre
2015 (annexe en arabe)

..... 285